

Vorab per E-Mail: schwertfeger-ba@bmjv.bund.de

Herrn
Ministerialrat
Thomas Blöink
Bundesministerium der Justiz und für
Verbraucherschutz
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 13. Mai 2016
642

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Vorschlag der Europäischen Kommission vom 12. April 2016 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuereinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem im Betreff genannten Vorschlag der EU-Kommission zur Änderung der EU-Bilanzrichtlinie. Zu folgenden grundsätzlichen Aspekten sehen wir noch erheblichen Diskussionsbedarf. In der Anlage fügen wir weitere Anmerkungen zu einzelnen vorgesehenen Änderungen der Bilanzrichtlinie bei.

1. Unmöglichkeit der Offenlegung in bestimmten Fällen

Multinationale Unternehmen (multi national entities, MNE) mit oberstem Mutterunternehmen außerhalb der EU werden verbundenen Unternehmen in der EU nicht immer die erforderlichen länderbezogene Ertragsteuereinformationen aus Drittstaaten zur Verfügung stellen. Das gilt insbesondere, falls diese Unternehmen aggressive Steuerplanung betreiben (z.B. über Steueroasen). Die geplante Verpflichtung für EU-Unternehmen könnte gerade in diesen Fällen nicht erfüllt und auch vom Abschlussprüfer nicht durchgesetzt werden.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

2. Notwendigkeit einer flächendeckenden Regelung

Im Ergebnis werden damit aber auch MNE mit oberstem Mutterunternehmen in der EU stärker belastet als solche mit einem obersten Mutterunternehmen außerhalb der EU. Dies kann entgegen der Einschätzung der EU-Kommission (vgl. Folgenabschätzung, S. 27, 35) zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen.

MNE mit oberstem Mutterunternehmen innerhalb der EU, die gezielt aggressive Steuerplanung betreiben, könnten künftig das oberste Mutterunternehmen außerhalb der EU ansiedeln und sich so der Offenlegung entziehen. Um die angestrebte Wirkung entfalten zu können, müsste die Offenlegung flächendeckend zumindest durch die G20-Staaten und die bedeutenden Flächenstaaten der OECD eingeführt und durchgesetzt werden.

3. Geeignetheit der vorgeschlagenen Maßnahmen

Länderbezogene Ertragsteuerinformationen sind nur dann aussagekräftig, wenn die je Land tatsächlich zu entrichtenden Steuern einer Bezugsgröße gegenüber gestellt werden, die den Unternehmenserfolg zutreffend widerspiegelt. Bei MNE findet die Wertschöpfung in der Regel in mehreren Ländern statt. Die Zuordnung des Unternehmenserfolgs zu den beteiligten Ländern erfordert eine international abgestimmte konzeptionelle Basis zur Bewertung dieser Wertschöpfungsbeiträge (z. B. auf der Grundlage von Vermögenswerten, Umsatzgrößen, Zahl der Arbeitnehmer, Humankapital, etc.). Dem Entwurf liegt ein solches Konzept zur Verteilung der Erfolgsgröße gem. Art. 48c BiRiLi-E auf die einzelnen Länder aber nicht zugrunde. Mit der Zahl der Beschäftigten und einer Umsatzgröße werden willkürlich zwei Einzelgrößen ausgewählt, ohne auch einen Verteilungsmaßstab zu liefern. Eine angemessene Beurteilung durch die Öffentlichkeit ist so kaum möglich.

Für Vergleiche zwischen MNE erscheinen diese Daten ebenfalls nicht geeignet, da die Maßstäbe für die Zuordnung der Ergebnisgröße zu einzelnen Ländern der Öffentlichkeit – anders als den Finanzbehörden – nicht bekannt sind und im Zweifel auch schützenswerte Informationen darstellen (etwa hinsichtlich der Kostenstruktur, der Details des Produktionsprozesses, der Bewertung des eingesetzten Know-Hows etc.).

Die Öffentlichkeit kann die ihr zugedachte Funktion, nämlich öffentlichen Druck auf MNE zu erzeugen, damit diese ihren als fair empfundenen Beitrag zum öffentlichen Gemeinwesen des jeweiligen Staates leisten, mit den Daten der län-

Seite 3/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

derbezogenen Ertragsteuerinformationsberichte im Ergebnis somit kaum besser erfüllen, als es ihr bereits anhand der Konzernsteuerquote möglich ist.

4. Behinderung des Austauschs steuerlicher CbC-Daten

Die zuständigen Finanzbehörden von 31 OECD-Mitgliedstaaten tauschen auf vertraglicher Grundlage künftig steuerliche CbC-Daten aus. Der durch Veröffentlichung von länderbezogenen Ertragsteuerinformationen politisch gewünschte öffentliche Druck auf MNE soll diese Maßnahme begleiten. Der Austausch steuerlicher CbC-Daten zwischen Finanzbehörden setzt nach der beschlossenen Regelung Gegenseitigkeit voraus. Können ausländische Finanzbehörden deutsche länderbezogene Ertragsteuerinformationen künftig aus öffentlichen Quellen beziehen, ist es für diese nicht mehr erforderlich, mit den deutschen Finanzbehörden steuerliche CbC-Daten auf Gegenseitigkeit auszutauschen.

Besondere Bedeutung hat dies für die Staaten, für die der Richtlinienentwurf einen saldierten Ausweis vorsieht. Hierzu gehören die volkswirtschaftlich besonders bedeutenden Staaten der OECD. Diese Staaten könnten aus öffentlich zugänglichen Quellen europäische länderbezogene Ertragsteuerinformationen abfragen und nutzen, ohne im Gegenzug den zuständigen Finanzbehörden der EU-Mitgliedstaaten entsprechende Daten liefern zu müssen. Insbesondere in Fällen, in denen MNE mit oberstem Mutterunternehmen in diesen Staaten aggressive Steuerplanung z. B. über Steueroasen betreiben, und die Informationen nicht für die Veröffentlichung in der EU bereitstellen, besteht die Sorge, die Veröffentlichung könnte dazu führen, dass die deutschen Finanzbehörden keine steuerlichen CbC-Daten erhalten. Die Sorge rührt auch daher, dass die zu veröffentlichenden Daten für Drittstaats-Finanzbehörden aufgrund ihres zusätzlichen Wissens aus Verrechnungspreisdokumentationen ähnlich gut zur Plausibilisierung geeignet sein könnten wie die steuerlichen CbC-Daten.

5. Erfüllungskosten für die Unternehmen

Die EU-Kommission geht davon aus, dass die für die Veröffentlichung vorgesehenen Daten von den MNE aufgrund der Verpflichtung zum steuerlichen CbCR ohnehin vorliegen. Der Katalog der zu veröffentlichenden Daten gemäß Art. 48c BiRiLi-E greift auf Begrifflichkeiten der EU-Bilanzrichtlinie und damit auf die handelsrechtliche Rechnungslegung zurück. Für steuerliche CbC-Daten besteht hingegen ein Wahlrecht, den Finanzbehörden Werte nach lokalem Handelsrecht, nach IFRS oder US-GAAP, nach unternehmensinternen Standards oder

Seite 4/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

steuerlichen Regelungen zu übermitteln. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Daten in einheitlicher Form vorhanden sind, falls das Ermittlungswahlrecht nicht entsprechend der handelsrechtlichen Rechnungslegung ausgeübt wurde.

Zudem müssen die handelsrechtlichen Erfolgsgrößen nach nicht näher definierten Kriterien (siehe dazu bereits unter 2.)) auf die Länder aufgeteilt werden, in denen die Gesellschaft aktiv ist (zur weiteren Begründung s. auch die Anmerkungen zur Gewinngröße in der Anlage). Aufgrund der kürzeren Aufstellungsfristen müssen die länderbezogenen Ertragsteuerinformationsberichte auch veröffentlicht und zugänglich gemacht werden, bevor die steuerlichen CbC-Daten übermittelt werden müssen. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass die steuerlichen CbC-Daten bei Veröffentlichung bereits vorliegen. Insgesamt sind daher wesentlichen Erfüllungskosten für die betroffenen Unternehmen zu erwarten.

6. Niederlassungsfreiheit – Prüfung der Eignung der Ermächtigungsgrundlage

Der Richtlinienentwurf stützt sich auf Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Buchst. g) AEUV. Danach können das Europäische Parlament und der Rat Richtlinien zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit erlassen. Es ist zweifelhaft, ob die vorgeschlagene Maßnahme stets zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit beiträgt. Eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat (z. B. Irland) einer unterdurchschnittlichen Besteuerung unterliegen würde, könnte öffentlichem Druck ausgesetzt werden und daher keine Niederlassung in diesem Mitgliedstaat anstreben. Wir bitten daher zu prüfen, ob die Offenlegung ausreichend zur Gewährleistung der Niederlassungsfreiheit beitragen und auf die Ermächtigungsgrundlage gestützt werden kann.

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen im weiteren Verfahren berücksichtigen. Für weitere Fragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Naumann

Anlage

Seite 5/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

Anlage: Einzelanmerkungen zu den Regelungen des BiRiLi-E

Zu Art. 48c BiRiLi-E

- Zuordnung der Beschäftigten

Art. 48c Abs. 2 Buchst. b) BiRiLi-E erfordert die Angabe der Zahl der Beschäftigten. Dabei ist unklar, wie die Zuordnung von Beschäftigten zu Ländern in Entsendungsfällen oder bei Aktivitäten von Beschäftigten in verschiedenen Ländern oder für verschiedene Konzerngesellschaften erfolgen soll. Da der Begriff „Beschäftigte“ vom zivilrechtlichen und vom steuerlichen Arbeitnehmerbegriff abweichen kann, kann zudem grundsätzlich nicht auf steuerliche CbC-Daten zurückgegriffen werden.

- Begriff „Gewinn/Verlust vor Ertragsteuern“

Gem. Art. 48c Buchst. d) BiRiLi-E soll der „Gewinn/Verlust vor Ertragsteuern“ angegeben werden. Wir gehen davon aus, dass die EU-Bilanzrichtlinie auf die handelsrechtliche Erfolgsgröße abstellt. Dabei dürften wesentliche Unterschiede zur steuerlichen Bemessungsgrundlage des jeweiligen Landes bestehen. Im Folgenden seien nur einige Beispiele genannt:

- Die Erfolgsgröße enthält steuerfreie Gewinne, die z. B. aufgrund von Ausschüttungen innerhalb eines Konzerns mehrfach in die Erfolgsgröße eingehen, wenn nicht auf konsolidierte Erfolgsgrößen Bezug genommen wird.
- Bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen greifen verschiedene Methoden in der EU, die die handelsrechtliche Ergebnisermittlung nicht abbildet (z. B. die Erfolgsverrechnung in ertragsteuerlichen Organschaften, Verlustverrechnung, Konsolidierung in ertragsteuerlichen Organschaften wie in den Niederlanden).
- In den handelsrechtlichen Größen sind Zwischengewinne aus konzerninternen Transaktionen enthalten, die sich nur mit einem System von Verrechnungspreiskorrekturen einzelnen Ländern zuordnen lassen.
- Die handelsrechtliche Erfolgsgröße wird durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemindert, während diese bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage außen vor bleiben.

Unklar ist zudem, nach welchen Maßstäben ein MNE das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern auf die Länder, in denen es tätig geworden ist, aufteilen soll (s.o. unter 2.). Dies gilt umso mehr, als Aufwendungen und Erträge im Einzelabschluss des Unternehmens nicht nach Ländern erfasst werden. Für steuerli-

Seite 6/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

che Zwecke werden dagegen Verrechnungspreisdokumentationen geführt; außerdem bestehen umfangreiche Vorschriften zur Gewinnabgrenzung zwischen Ländern, die für handelsrechtliche Zwecke keine Bedeutung haben.

- Zu Art. 48c Abs. 2 Buchst. e): Begriff „noch zu zahlende Steuer“

Art. 48c Abs. 2 Buchst. e) verlangt, den Betrag der noch zu zahlenden Steuer auf den Gewinn des betreffenden (Berichts-)Jahres anzugeben. Damit kann allerdings nicht auf den Betrag der gesamten Steuern vom Einkommen und Ertrag für ein betreffendes Jahr geschlossen werden, da in den gezahlten Steuern auch Zahlungen für Vorjahre und Vorauszahlungen für spätere Jahre enthalten sind. Fraglich erscheint daher, ob die Angabe sinnvoll zur Kennzahlenbildung durch die Öffentlichkeit genutzt werden kann.

Zu Art. 48e BiRiLi-E

- Zu Art. 48e BiRiLi-E: Kollektive Verantwortung der Mitglieder der Verwaltung-, Leitungs- und Aufsichtsorgane

Die kollektive Verantwortung der Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane für die Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts (Art. 48e BiRiLi-E) erscheint zumindest in einem „Two-Tier-System“ fragwürdig, da es sich um eine Managementaufgabe handelt, die ein Aufsichtsorgan dann im Rahmen seiner Tätigkeit zu überwachen hat.

Zu Art. 48f BiRiLi-E: Unabhängige Prüfung

- Zu Art. 48f BiRiLi-E: Zeitliche Abfolge von Erstellung, Zugänglichmachung und Prüfung

Der zeitliche Ablauf von Erstellung, Zugänglichmachung und Prüfung ist nicht aufeinander abgestimmt.

Die steuerlichen CbC-Daten sollen der zuständigen Finanzbehörde im Zeitpunkt der Steuererklärung übermittelt werden. Das deutsche Verfahrensrecht sieht eine Steuererklärungsfrist für Ertragsteuererklärungen bis zum 31.05. des Folgejahres vor, die derzeit auf Antrag in der Mehrzahl der Fälle bis zum 31.12. des Folgejahres oder sogar bis zum 28.02. des darauf folgenden Jahres verlängert werden kann (§ 109 AO). Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen für Aufstellung und Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses deutlich kürzere Fristen einhalten. Davon ausgehend, dass die Aufstellungsfristen in Drittstaaten auch unterschiedlich ausgestaltet sein dürften, können MNE länderbezogene

Seite 7/7 zum Schreiben vom 13.05.2016 an Ministerialrat Thomas Blöink, BMJV

Ertragsteuerinformationen erst nach Ablauf des Folgejahres vollständig zusammentragen. Andernfalls müssten sie mit Schätzwerten arbeiten.

Die in Art. 48d BiRiLi-E vorgesehene gemeinsame Veröffentlichung des Berichts mit den Abschlüssen etc. scheint daher kaum realisierbar. Eine Lösung könnte sein, bei der Prüfung auf den jeweils vorangegangenen Zeitraum abzustellen.

- Zu Art. 48f BiRiLi-E: Prüfungsumfang

Nach Art. 48f BiRiLi-E soll der Abschlussprüfer prüfen, „*ob der Ertragsteuerinformationsbericht gemäß den Artikeln 48b, 48c und 48d vorgelegt und zugänglich gemacht wurde*“. Aus Zusammenhang und Formulierung ist zu entnehmen, dass es sich wohl um eine formale und keine inhaltliche Prüfung handeln soll. Da aber auch auf Art. 48c BiRiLi-E, der den Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts regelt, verwiesen wird, könnte die Formulierung auch so verstanden werden, dass auch eine inhaltliche Prüfung erforderlich ist. In Art. 48f Satz 1 BiRiLi-E sollten daher die Worte „*gemäß den Artikeln 48b, 48c und 48d*“ und in Art. 48f Satz 2 BiRiLi-E die Worte „*gemäß diesen Artikeln*“ gestrichen werden.

Der Bericht muss nach Art. 48d Abs. 2 BiRiLi-E mindestens fünf Jahre in Folge auf der Website zugänglich gemacht werden. Es sollte klargestellt werden, dass die Aussage des Prüfers sich lediglich auf die erstmalige Zugänglichmachung auf der Website beziehen kann. Der Abschlussprüfer kann die durchgängige Zugänglichkeit der Berichte andernfalls erst nach Ablauf der fünf Jahre beurteilen.

- Zu Art. 48f BiRiLi-E: Aussage des Prüfers

Art. 48f BiRiLi-E bringt nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck, dass es sich bei der Prüfung nicht um eine Erweiterung des Gegenstandes der Abschlussprüfung, sondern um eine außerhalb der Abschlussprüfung stehende Aussage des Abschlussprüfers handelt. Eine Klarstellung wäre wünschenswert.