



DRSC e. V. • Zimmerstr. 30 • 10969 Berlin

MR Thomas Blöink  
- persönlich -  
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz  
Mohrenstr. 37

Telefon: +49 (0)30 206412-12  
E-Mail: info@drsc.de

Berlin, 27. Mai 2016

10117 Berlin

Per Email: bloeink-th@bmjv.bund.de, schwertfeger-ba@bmjv.bund.de

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

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir bedanken uns für Ihr Schreiben vom 15. April 2016 und die Gelegenheit, zum o. g. Vorschlag (im Folgenden „RL-Vorschlag“) Stellung nehmen zu dürfen.

Der RL-Vorschlag stellt einen Teil des Maßnahmenpakets der Europäischen Kommission mit dem übergeordneten Ziel der Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung dar. Er fordert von bestimmten multinationalen Unternehmen eine weiterreichende Offenlegung steuerlicher Informationen. Dadurch soll die Transparenz im Bereich der Ertragsteuer erhöht werden, um eine öffentliche Kontrolle darüber zu ermöglichen, ob Steuern dort gezahlt werden, wo das Unternehmen hauptsächlich tätig ist und Einkünfte erzielt.

Wir erkennen die hohe politische Bedeutung des Themas Steuergerechtigkeit und -transparenz an und befürworten, dass die Kommission dieses Thema mit einer hohen Priorität bearbeitet.

Allerdings erscheint uns die beabsichtigte Art und Weise der Umsetzung durch die Kommission nicht dazu geeignet, das oben genannte übergeordnete Ziel zu erreichen. Länderbezogene An-

**Kontakt:**

Zimmerstr. 30 · 10969 Berlin ·  
Telefon: +49 (0)30 206412-0 ·  
Telefax: +49 (0)30 206412-15  
E-Mail: info@drsc.de

**Bankverbindung:**

Deutsche Bank Berlin  
Konto-Nr. 0 700 781 00, BLZ 100 700 00  
IBAN-Nr. DE26 1007 0000 0070 0781 00  
BIC (Swift-Code) DEUTDE33XXX

**Vereinsregister:**

Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz  
**Präsidium:**  
Prof. Dr. Andreas Barckow (Präsident)  
Peter Missler (Vizepräsident)

gaben über Ertragsteuern, Vor-Steuer-Ergebnisse usw. schaffen zwar allein durch ihre Offenlegung eine gewisse Transparenz. Durch den Vergleich dieser Daten über mehrere Perioden oder mit den entsprechenden Angaben anderer Unternehmen lassen sich u.E. jedoch keine Anhaltspunkte darüber ableiten, ob sich die Unternehmen in den Ländern, in denen sie aktiv sind, steuerehrlich verhalten. U.E. tragen die vorgeschlagenen Offenlegungspflichten daher nicht zur Erreichung des obersten Ziels der Bekämpfung der Steuervermeidung bei.

Unseren Standpunkt möchten wir wie folgt weiter ausführen.

### **Fehlende bzw. falsche Aussagekraft der offenzulegenden Informationen**

Eine Offenlegung von bestimmten Informationen ist nur dann sinnvoll, wenn die Adressaten, an welche die Informationen gerichtet sind, diese auch sinnvoll interpretieren können. Die Interpretation kann entweder durch einen Periodenvergleich der absoluten offengelegten quantitativen Informationen, durch einen Unternehmensvergleich oder durch die Bildung bestimmter aussagekräftiger Kennzahlen, ggf. in Kombination mit einem temporären Vergleich, erfolgen.

Gemäß RL-Vorschlag ist die Offenlegung von folgenden länderbezogenen Daten vorgesehen: Zahl der Beschäftigten, Betrag der Nettoumsatzerlöse, Betrag des Gewinns oder Verlusts vor Ertragsteuer, Betrag der im betreffenden Land aufgrund des Gewinns im laufenden Jahr geschuldeten Ertragsteuer, Betrag der gezahlten Ertragsteuer, sowie Betrag der einbehaltenen Gewinne.

Ein bloßer Perioden- oder Unternehmensvergleich dieser absoluten Beträge miteinander kann u.E. keinen Aufschluss über die Steuerehrlichkeit des jeweiligen Unternehmens geben und scheidet somit für eine sinnvolle Interpretation aus. Folglich ist zu vermuten, dass die von der Kommission beabsichtigte Transparenz erst erlangt wird, wenn die Informationen in ein bestimmtes Verhältnis zueinander gesetzt werden, welches die Beurteilung ermöglicht, ob die Ertragsteuern am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmen gezahlt werden. Dazu müssen die steuerlichen relevanten Informationen (dies sind gemäß RL-Vorschlag: Betrag der im betreffenden Land aufgrund des Gewinns im laufenden Jahr geschuldeten Ertragsteuer sowie Betrag der gezahlten Ertragsteuer) ins Verhältnis zu einer oder zu mehreren Bezugsgrößen gebracht werden, die die tatsächliche Leistung des Unternehmens im jeweiligen Land sinnvoll abbilden. Als Bezugsgrößen lassen sich aus dem RL-Vorschlag folgende Beträge ableiten: die Zahl der Beschäftigten, der Betrag der Nettoumsatzerlöse, der Betrag des Gewinns oder Verlusts vor Ertragsteuer sowie der Betrag der einbehaltenen Gewinne. Aus unserer Sicht können diese Beträge

nur unter den folgenden Annahmen – die von der Kommission vermutlich implizit unterstellt wurden – sinnvoll zueinander ins Verhältnis gesetzt werden:

- a) Mit der Veröffentlichung dieser Beträge liegen der Öffentlichkeit alle erforderlichen Informationen für eine sachgerechte Interpretation und zur Beurteilung der Steuerehrlichkeit vor.
- b) Die Wertschöpfung und die darauf entfallenden Steuerzahlungen finden in einer Periode statt.

Beide Annahmen werden aber regelmäßig nicht eintreten, was wir wie folgt belegen:

- Aus den mit dem RL-Vorschlag geforderten Angaben ließe sich beispielsweise eine Steuerquote ermitteln, indem der Betrag des laufenden Steueraufwandes ohne latente Steuern zum Ergebnis vor Ertragsteuern ins Verhältnis gesetzt wird. Allerdings besitzt eine so ermittelte Steuerquote nicht die von der Kommission intendierte Aussagekraft, denn die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des laufenden Steueraufwands (ohne latente Steuern) bildet nicht das nach den handelsrechtlichen, sondern das nach lokalen steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis. Ohne eine detaillierte Steuerüberleitungsrechnung lässt sich das Verhältnis aus laufendem Steueraufwand zu Ergebnis vor Ertragsteuern nicht sinnvoll interpretieren. Die international übliche Angabe der effektiven Steuerquote im Abschluss basiert hingegen auf dem laufenden Steueraufwand inkl. latenter Steuern sowie dem laufenden Ergebnis vor Steuern, wobei alle diese Größen auf Basis derselben Rechnungslegungskonvention ermittelt werden.
- Ferner ließe sich der länderspezifische Steueraufwand ins Verhältnis zu den länderspezifischen Nettoumsatzerlösen (als Gradmesser für die Wertschöpfung in einem Land) setzen. Hohe (Netto-)Umsatzerlöse würden dabei regelmäßig Erwartungen über vergleichsweise hohe Steuern im jeweiligen Land wecken. Die beiden Zahlen haben jedoch keinen zwingenden kausalen Zusammenhang. Bemessungsgrundlage für die Steuern ist das steuerliche Ergebnis, nicht aber die Umsatzerlöse; das heißt generell, dass Unternehmen mit hohen Umsätzen, aber einer niedrigen Umsatzrendite möglicherweise geringere Steuern zahlen, als Unternehmen mit einer höheren Umsatzrendite, selbst wenn der Umsatz absolut niedriger ist.
- Außerdem können hohe Umsatzerlöse bei gleichzeitig niedrigen Steuerzahlungen beispielsweise mit der steuerlichen Anrechnung von Verlustvorträgen aus Vorperioden zusammenhängen. Ein Beispiel hierfür sind die forschungsintensiven Industriezweige, wie etwa die Pharmaindustrie. In den Berichtsperioden, in denen Forschung betrieben wird, entstehen dem Unternehmen hohe Aufwendungen, denen keine Umsatzerlöse gegenüberstehen. Entsprechend zahlt das Unternehmen keine Steuern, sondern baut Verlustvorträge auf, die in nachfolgenden Perioden steuerlich angerechnet werden können. Sobald die Forschungsphase

abgeschlossen ist und die Produktions- und Vertriebsphase beginnt, dreht sich das Verhältnis um: Das Unternehmen generiert hohe Umsatzerlöse, denen geringe Aufwendungen gegenüberstehen. Es werden hohe Gewinne ausgewiesen, die Steuerzahlungen bleiben aufgrund von steuerlichen Verlustvorträgen jedoch vorerst gering. Wie das Beispiel zeigt, lassen sich auch aus dem Verhältnis von Steueraufwand zu Nettoumsatzerlösen keine validen Anhaltspunkte über die Steuerehrlichkeit des Unternehmens ableiten.

- Noch problematischer gestaltet sich die Interpretation, wenn das vorstehende Beispiel dahingehend erweitert wird, dass Forschungsaktivität und Umsatzgenerierung in unterschiedlichen Landesgesellschaften eines Konzerns anfallen: Der Forschungstätigkeit in einem Land (= Aufwand, Wertschöpfung) stünden dann Umsätze in anderen Ländern gegenüber, die aber weder einen zeitlichen noch einen räumlichen Bezug zur Wertschöpfung aufweisen und daher ebenfalls keinerlei Anknüpfungspunkt für eine Beurteilung der Steuerehrlichkeit des Konzerns bieten.
- Auch weitere mögliche Kennziffern, die sich aus den geforderten offenzulegenden Informationen bilden ließen, wie etwa das Verhältnis von Steuern zur Zahl der Beschäftigten, hätten ohne weiterführende Erläuterungen keine Aussagekraft. So deutet z.B. eine geringe Zahl von Beschäftigten in einem bestimmten Land nicht zwangsläufig auf eine geringe Wertschöpfung in diesem hin (beispielhaft seien hohe Automatisierungsgrade bestimmter Wirtschaftszweige oder Finanzdienstleistungen, bei denen wenige Personen hohe Volumina bewegen können, genannt).

Wie die obigen Ausführungen zeigen, ist die Verwendung von Beträgen aus handelsrechtlichen Abschlüssen, deren Rückgriff mit dem RL-Vorschlag gefordert wird, für die gewünschte Beurteilung der Steuerehrlichkeit ungeeignet. Im besten Fall ermöglichen Sie unvollständige, im schlechtesten Fall falsche Schlussfolgerungen.

### **Fehlinterpretationen und zusätzliche Kosten für Unternehmen**

In der Folgenabschätzung wird von der Kommission zutreffend dargelegt, dass es für Nichtfachleute – im Gegensatz zu den fachkundigen Finanzbehörden – schwierig sein kann, die veröffentlichten Daten zu Ertragsteuern zu verstehen und richtig zu deuten, denn dazu bedarf es regelmäßig spezieller Expertise sowie Hintergrundinformationen über das jeweilige Unternehmen (vgl. SWD(2016) 117 final, S. 35 unter 5.1.5). Wie oben beschrieben, werden sich die mit dem RL-Vorschlag geforderten Daten auch durch Experten nicht sinnvoll interpretieren lassen.

Die Kommission schätzt die aus der neuen Berichtspflicht resultierenden Kosten als gering ein, da die Unternehmen im Anwendungsbereich des RL-Vorschlags ohnehin eine umfassende länderspezifische Berichterstattung nach BEPS-Aktionspunkt 13 den Steuerbehörden übermitteln müssen. Dieser Einschätzung stimmen wir nicht zu.

Die Kommission geht in ihrer Einschätzung von der Annahme aus, dass die im RL-Vorschlag geforderten Daten mit denen, die im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs nach BEPS-Aktionspunkt 13 zu übermitteln sind, konsistent sind. Dies ist u.E. jedoch nicht der Fall. Dem länderbezogenen, für die Steuerbehörden bestimmten Bericht liegen die Daten nach steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde, während die Daten für den länderbezogenen Bericht nach dem RL-Vorschlag aus der handelsrechtliche Rechnungslegung ermittelt werden.

Wie oben dargelegt, können aus den im RL-Vorschlag beschriebenen Angaben keine sinnvollen Schlüsse in Bezug auf die Steuerehrlichkeit gezogen werden. Das Risiko von Fehlinterpretationen und von Reputationsschäden bringt die betroffenen Unternehmen in Bezug auf die offengelegten Daten de facto in eine Erklärungspflicht gegenüber der Öffentlichkeit. Dies wiederum bindet zusätzliche Ressourcen im Unternehmen und verursacht somit zusätzliche Kosten. Ferner verstärken zusätzliche Erläuterungen die Informationsüberflutung im Rahmen der Finanzberichterstattung. Wie die Kommission selbst feststellt, können diese sekundären Folgekosten, die durch die Veröffentlichung von Ertragsteuerinformationsberichten verursacht werden, derzeit nicht abgeschätzt werden (vgl. SWD(2016) 117 final, S. 42 unter 5.4.2).

### **Keine ausreichenden Erfahrungen mit CbCR**

Das Instrument des Country-by-Country Reporting (CbCR) ist relativ neu. Zwar legen die unter die Richtlinie 2013/36/EU (CRD IV) fallenden Kreditinstitute bereits seit 2015 bestimmte länderspezifische Informationen offen. Dieser Zeitraum erscheint jedoch zu kurz, um die Wirksamkeit dieses Instruments zur Erreichung der gesetzten Ziele sowie seine Folgen systematisch untersuchen, geschweige denn Rückschlüsse ziehen zu können. Wir weisen diesbezüglich beispielhaft auf den von vielen Banken vorgenommenen Einbezug latenter Steuern hin, um zumindest das Problem der Intertemporalität zu adressieren – was nach dem RL-Vorschlag ex pressis verbis nicht vorgesehen ist. In diesem Stadium den nächsten Schritt zu gehen und die Anforderungen auf eine Vielzahl von Unternehmen ausdehnen zu wollen, halten wir für verfrüht.

Wir regen an, zunächst die Wirksamkeit des öffentlichen CbCR im Bankensektor auf Grundlage ausreichender empirischer Daten über mehrere Perioden zu überprüfen. Dabei ist zu berücksich-

tigen, dass die Einführung der länderbezogenen Berichterstattung nach CRD IV im Jahr 2013 dem Ziel diene, das Vertrauen der Bürger in den Finanzsektor wiederzugewinnen. Der aktuelle RL-Vorschlag dagegen verfolgt andere Ziele, bedient sich aber derselben Maßnahme. Insofern sollte bei der Wirksamkeitsanalyse auch der Einfluss der neuen länderbezogenen Berichterstattung auf das Steuerverhalten der berichtenden Unternehmen untersucht werden. Erst basierend darauf sollte entschieden werden, ob diese Berichtspflicht auf weitere Wirtschaftszweige ausgedehnt wird.

Ferner empfehlen wir, die Erfahrungen mit dem (nichtöffentlichen) CbCR nach BEPS-Aktionspunkt 13 abzuwarten.

### **Weitere Unklarheiten**

Abgesehen von oben geäußerten grundsätzlichen Bedenken möchten wir auf folgende technische Unklarheiten im RL-Vorschlag hinweisen:

- Aus dem RL-Vorschlag geht nicht hervor, auf Basis welcher Rechnungslegungskonventionen die bereitzustellenden Daten pro Land zu berechnen sind. Da der RL-Vorschlag eine Änderung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vorsieht, gehen wir davon aus, dass die offenzulegenden Daten nach dieser Richtlinie, d.h. nach handels- und nicht nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln sind. Es bleibt jedoch fraglich, ob hiermit die nach konzerneinheitlichen Bilanzierungsvorschriften im Konzern oder die jeweils nach lokalen handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Zahlen der einzelnen Gesellschaften gemeint sind.
- Aus dem Wortlaut des Artikels 48f Absatz 2 Buchstabe e ist unklar, ob nur erfasste Steuerrückstellungen für zu versteuernde Gewinne des Berichtsjahres oder alle gebuchten Steuer aufwendungen ohne latente Steuern (d.h. sowohl im Rahmen der Steuervorauszahlung bereits entrichtete als auch noch nicht bezahlte, als Steuerrückstellung abgegrenzte Steuern) zu berichten sind.
- In Bezug auf die Prüfungspflicht nach Artikel 48f stellt sich die Frage, innerhalb welchen Zeitraums die Prüfung zu erfolgen hat: Muss die Prüfung innerhalb desselben Zeitraums erfolgen, in dem der jeweilige Jahres- bzw. Konzernabschluss geprüft wird, oder ist auch eine nachgelagerte Prüfung zulässig?
- Gemäß Artikel 48d Absatz 1 des RL-Vorschlags soll der Ertragsteuerinformationsbericht zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden. Das Wort „zusammen“ kann entweder als „zeitgleich“ oder als „innerhalb des für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses zulässigen Zeitraums“ interpretiert werden. Zudem sollte u.E. der Verweis in Artikel 48d Ab-

satz 1 nicht nur auf Artikel 30 Absatz 1, sondern auch auf Absatz 3 (konsolidierte Abschlüsse und konsolidierte Lageberichte) erfolgen.

- In Artikel 48a Nr. 2 des RL-Vorschlags wird für Zwecke des Kapitels 10a der Begriff „konsolidierter Abschluss“ definiert. Dieser Begriff wird auch in anderen Kapiteln der Richtlinie 2013/34/EU verwendet. Die Verortung der Definition im Kapitel 10a kann insofern missverstanden werden, dass der Begriff „konsolidierter Abschluss“ in diesem Kapitel anders als in den anderen Kapiteln der Richtlinie zu verstehen ist, was vermutlich nicht der Fall ist. Wir empfehlen daher, die Begriffsdefinition unter Artikel 2 zu fassen.

### **Zusammenfassende Würdigung**

Unter Berücksichtigung der oben genannten Argumente und Risiken plädieren wir ausdrücklich dafür, den vorgeschlagenen Berichtspflichten entgegenzuwirken. Aus unserer Sicht sind die gemäß RL-Vorschlag geforderten Angaben nicht geeignet, sinnvolle Rückschlüsse über die Steuer Ehrlichkeit der Unternehmen zu ziehen. Die aus den geforderten Daten resultierende Fehlinformation der Öffentlichkeit würde das Ziel der Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung eher konterkarieren.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen bei weiteren Verhandlungen über den Vorschlag der Kommission zur Änderung der Bilanzrichtlinie Berücksichtigung finden können und stehen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

*Prof. Dr. Andreas Barckow*  
Präsident DRSC

*Peter Mißler*  
Vizepräsident DRSC