

Böcking · Gros · Oser  
Scheffler · Thormann

# Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung

## **Leseprobe**

mit Auszügen aus den Beiträgen

- Ertragssteuerinformationsbericht  
(Country-by-Country-Reporting)
- E-Bilanz
- Inhalt des Lageberichts

Verlag C.H.BECK

## C 650 Ertragsteuerinformationsbericht (Country-by-Country-Reporting)

von Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking und StB Dr. Christian Korn

| <b>Übersicht</b>  | <b>Rn.</b> |
|---|------------|
| I. Einführung . . . . .   | 1          |
| 1. Entstehungsgeschichte . . . . .  | 1          |
| 2. Richtlinie (EU) 2101/2021 . . . . .  | 8          |
| 3. Richtlinie (EU) 2101/2021 . . . . .  | 12         |
| II. Zur Erstellung eines handelsrechtlichen EIB verpflichtete Unternehmen . . . . .                                   | 17         |
| 1. Anwendungsbereich der §§ 342–342p HGB . . . . .  | 17         |
| a) Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften mit Sitz im Inland . . . . .                            | 20         |
| b) Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittland . . . . .  | 26         |
| (1) Überblick . . . . .   | 26         |
| (2) Inländisches Tochterunternehmen . . . . .   | 32         |
| (3) Inländische Zweigniederlassung . . . . .  | 35         |
| 2. Unverbundene Unternehmen und oberste Mutterunternehmen mit Sitz im Inland . . . . .                                | 40         |
| a) Grundlagen . . . . .   | 40         |
| b) Betroffene Gesellschaften und Organe . . . . .   | 45         |
| c) Inländischer Sitz und ausländische Geschäftstätigkeit . . . . .  | 53         |
| d) Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze . . . . .  | 60         |
| (1) Unverbundene Unternehmen (§ 342b Abs. 4 HGB). . . . .   | 65         |
| (2) Oberste Mutterunternehmen (§ 342c Abs. 4 HGB). . . . .  | 70         |
| e) Befreiung für bestimmte Kredit- und Wertpapierinstitute . . . . .  | 72         |
| 3. Tochterunternehmen mit Sitz im Inland von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat . . . . .        | 78         |
| a) Inhalt und Bedeutung der Vorschrift . . . . .  | 78         |
| b) Umfang der Verpflichtung . . . . .   | 82         |
| c) Betroffene Gesellschaften und Organe . . . . .   | 89         |
| d) Inländischer Sitz und Mutterunternehmen in einem Drittstaat . . . . .  | 93         |
| e) Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze . . . . .  | 97         |
| f) Befreiender EIB . . . . .  | 105        |
| 4. Inländische Zweigniederlassungen unverbundener oder verbundener Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat . . . . . | 113        |
| a) Inhalt und Bedeutung der Vorschrift . . . . .  | 113        |
| b) Umfang der Verpflichtung . . . . .   | 117        |
| c) Betroffene Gesellschaften und Organe . . . . .   | 123        |
| 5. Inländische Zweigniederlassung und Sitz in einem Drittstaat . . . . .  | 127        |
| a) Unverbundene Unternehmen (§ 342e HGB) . . . . .  | 131        |
| b) Verbundene Unternehmen (§ 342f HGB). . . . .   | 134        |
| c) Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze . . . . .  | 139        |

|      |  |     |
|------|--|-----|
| d)   | Befreiender EIB . . . . .  | 146 |
| (1)  | Unverbundene Unternehmen (§ 342e HGB) . . . . .  | 146 |
| (2)  | Verbundene Unternehmen (§ 342f HGB). . . . .   | 152 |
| III. | Inhalt des EIB . . . . .   | 156 |
| 1.   | Aufbau der §§ 342g–342l HGB . . . . .  | 156 |
| 2.   | Grundlagen . . . . .   | 158 |
| a)   | Einzubeziehende Unternehmen . . . . .  | 158 |
| b)   | Währung . . . . .  | 164 |
| 3.   | Nicht länderbezogene Pflichtangaben . . . . .  | 168 |
| 4.   | Länderbezogene Angaben. . . . .  | 176 |
| a)   | Überblick . . . . .  | 176 |
| b)   | Wahlrecht zur Verwendung des steuerlichen<br>Country-by-Country-Reports (CbCR) . . . . . | 181 |
| c)   | Die einzelnen Pflichtangaben . . . . .   | 188 |
| (1)  | Beschreibung der Geschäftstätigkeiten . . . . .  | 188 |
| (2)  | Zahl der Arbeitnehmer . . . . .  | 191 |
| (3)  | Erträge im Berichtszeitraum . . . . .  | 197 |
| (4)  | Gewinn vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum . . . . .                                   | 206 |
| (5)  | Zu zahlende Ertragsteuern im Berichtszeitraum . . . . .                                  | 212 |
| (6)  | Gezahlte Ertragsteuern im Berichtszeitraum . . . . .                                     | 221 |
| (7)  | Einbehaltener Gewinn zum Ende des<br>Berichtszeitraums . . . . .                         | 227 |
| (8)  | Angaben im steuerrechtlichen CbCR, die<br>im EIB nicht zu machen sind . . . . .          | 231 |
| d)   | Länderbezogener Ausweis der Angaben . . . . .  | 234 |
| (1)  | Aufteilung nach Ländern und Gebieten . . . . .   | 235 |
| (2)  | Aufteilungsmethode . . . . .   | 242 |
| 5.   | Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben . . . . .                                   | 251 |
| a)   | Sinn und Zweck der Vorschrift . . . . .  | 251 |
| b)   | Voraussetzungen . . . . .  | 258 |
| (1)  | Erheblicher Nachteil . . . . .   | 258 |
| (2)  | Betroffene Unternehmen . . . . .   | 265 |
| (3)  | Betroffene Angaben . . . . .   | 268 |
| c)   | Beschränkungen des Wahlrechts. . . . .   | 272 |
| (1)  | Angaben in Bezug auf gelistete Länder . . . . .  | 272 |
| (2)  | Begründungszwang. . . . .  | 276 |
| (3)  | Zeitliche Begrenzung . . . . .   | 281 |
| 6.   | Formelle Anforderungen an die Erstellung . . . . .                                       | 288 |
| IV.  | Offenlegungspflichten . . . . .  | 293 |
| 1.   | Grundlagen . . . . .   | 293 |
| 2.   | Offenlegungspflichten . . . . .  | 300 |
| a)   | Verpflichtete Unternehmen . . . . .  | 300 |
| b)   | Form und Frist der Offenlegung . . . . .   | 305 |
| c)   | Prüfung durch die das Unternehmensregister<br>führende Stelle . . . . .                  | 312 |
| d)   | Prüfung der Offenlegungspflicht durch den<br>Abschlussprüfer . . . . .                   | 318 |
| 3.   | Veröffentlichungspflichten . . . . .   | 321 |
| a)   | Grundlagen . . . . .   | 321 |
| b)   | Form, Frist und Dauer der Veröffentlichung . . . . .                                     | 326 |
| c)   | Befreiung bei Offenlegung nach § 342m HGB . . . . .                                      | 331 |
| V.   | Sanktionen. . . . .  | 336 |
| 1.   | Überblick über das Sanktionssystem . . . . .   | 336 |
| 2.   | Bußgeld . . . . .  | 340 |
| a)   | Sanktionsbewehrte Verstöße . . . . .   | 340 |

|    |  |     |
|----|--|-----|
| b) | Betroffener Personenkreis . . . . .      | 345 |
| c) | Bußgeldhöhe und Verfahren. . . . .       | 347 |
| 3. | Ordnungsgeld . . . . .                   | 352 |
| a) | Sanktionsbewehrte Verstöße . . . . .     | 352 |
| b) | Betroffener Personenkreis. . . . .       | 357 |
| c) | Ordnungsgeldhöhe und Verfahren . . . . . | 361 |

## I. Einführung

### 1. Hintergrund und Zielsetzung

- Die Verpflichtung zur **Erstellung und Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (EIB)** wurde durch das „Gesetz zur Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes“ (BGBl. 2023 I Nr. 154) in den §§ 342–342p HGB kodifiziert. Diese Vorschriften dienen der Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.11.2021 zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (ABl. L 429 v. 1.12.2021, 1). Mit dem EIB soll **Transparenz von länderbezogenen Ertragsteuerbelastungen multinationaler Unternehmen** geschaffen werden (BT-Drs. 20/5653, 1). Der EIB ist damit ein **Fremdkörper im HGB**. Er richtet sich nämlich nicht primär an die Anteilseigner oder Fremdkapitalgeber des Unternehmens, sondern soll auch eine „informierte öffentliche Debatte darüber ermöglich[en] [...], ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind“ (BT-Drs. 20/5653, 1). Der EIB ist damit eigentlich ein **steuerpolitisches Instrument**. Er soll Unternehmen, die als zu gering betrachtete Beiträge zum Steueraufkommen der Mitgliedstaaten der EU leisten, identifizieren und öffentlicher Kritik aussetzen. Die Verpflichtung zur Erstellung und Offenlegung eines EIB wurde nur deswegen im Bilanzrecht geregelt, weil in diesem Rechtsgebiet – anders als im Steuerrecht – eine qualifizierte Mehrheit in der EU ausreichend ist und Einstimmigkeit nicht erreichbar war (→ Rn. 6).
- Den Hintergrund der Einführung eines **Country-by-Country-Reportings (CbCR)** über Ertragsteuerinformationen bildet eine in den 2010er Jahren begonnene Diskussion auf Ebene der **OECD und der G20**, die das Ziel hatte, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergelände einzudämmen. Eine solche Gewinnverlagerung ist dadurch gekennzeichnet, dass erhebliche Teile des gesamten Gewinns steuerlich in Tochtergesellschaften oder Niederlassungen anfallen, die nach allgemeiner Auffassung keiner größeren Geschäftstätigkeit nachgehen und ihren Sitz zudem in Niedrigsteuergeländen haben. Den Ausgangspunkt bildete die öffentliche Kritik an niedrigen Steuerquoten vieler US-Digitalunternehmen (vgl. Piltz, IStR 2015, 529 (532); Pross/Radmanesh, in: FS

Wassermeyer, 1. Aufl. 2015, Beitrag 72 Rn. 5). Zur Bekämpfung der Steuer-  
vermeidung durch Gewinnverlagerungen verfügten zwar viele Hochsteuerlän-  
der wie die USA oder Deutschland bereits über spezielle Regelungen, ein  
durchgreifender Erfolg war aber nur durch internationale Kooperation zu  
erreichen. Vor diesem Hintergrund rief die OECD eine Initiative zur Bekämp-  
fung von „**Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)**“ ins Leben. Seit 2012  
wird das BEPS-Projekt gemeinschaftlich von der OECD und der G20 durchge-  
führt (für eine umfassende Darstellung des BEPS-Projekts vgl. Pross/Radma-  
nesh, in: FS Wassermeyer, 1. Aufl. 2015, Beitrag 72). Am 5.10.2015 hat die  
OECD die **BEPS-Empfehlungen** mit einem Aktionsplan, der aus 15 Maßnah-  
men besteht, veröffentlicht (vgl. für den aktuellen Stand: [https://  
www.oecd.org/tax/beps/](https://www.oecd.org/tax/beps/) – zuletzt abgerufen am 8.7.2024). Diese Maßnahmen  
werden seither innerstaatlich umgesetzt.

3 Innerhalb der EU verständigten sich die Mitgliedstaaten darauf, dass EU-  
Richtlinien das bevorzugte Mittel zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen  
sind, damit sämtliche Mitgliedstaaten ihre Verpflichtungen gleichzeitig und  
harmonisiert erfüllen und so das Funktionieren des Binnenmarkts gewährleis-  
tet ist. Zu nennen sind insbes. folgende EU-Initiativen bzgl. des materiellen  
Steuerrechts:

- **ATAD I:** Die RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.6.2016 mit Vorschrif-  
ten zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren  
Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. L 193 v.  
19.7.2016, 1) mit unionsrechtlichen Vorgaben für Regelungen zu einer  
Zinsschranke, einer Wegzugsbesteuerung, zur Missbrauchsbekämpfung, zu  
hybriden Gestaltungen und zur Verhinderung des Doppelabzugs von Ausga-  
ben und Verlusten. Die meisten dieser Regelungen hatte Deutschland bereits  
unilateral im Steuerrecht vorgesehen. Teilweise waren diese deutschen  
Regelungen Vorbild für die unionsrechtlichen Vorgaben (insbes. bei der  
Zinsschranke).
- **ATAD II:** Mit der RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur  
Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit  
Drittländern (ABl. L 144 v. 7.6.2017, 1) erfolgten noch vor deren Umset-  
zung Änderungen der ATAD I bezüglich hybrider Gestaltungen. Die  
Umsetzung in deutsches Recht erfolgte daher erst auf der Basis der durch  
die ATAD II geänderten ATAD I, allerdings insgesamt deutlich verspätet  
durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie  
(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmG) v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I  
2035.
- Im Dezember 2021 veröffentlichte die Kommission einen Richtlinienvor-  
schlag zur Bekämpfung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfir-  
men für Steuerzwecke und zur Änderung der RL 2011/16/EU, der in der  
Praxis auch **ATAD III** genannt wird, obwohl er die ATAD (RL (EU) 2016/  
1164) nicht berührt (vgl. BR-Drs. 53/2; Einzelheiten zum RL-Vorschlag  
vgl. Schiffmann/Schumacher IStR 2022, 754). Ursprünglich war geplant,

- dass die RL am 1.1.2024 in Kraft tritt. Tatsächlich ist die ATAD III auch Mitte 2024 noch nicht über das Entwurfsstadium hinausgekommen.
- Die **EU-Amtshilfe-RL** (Directive on Administrative Cooperation – DAC: RL 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG) wurde deutlich erweitert. Diese Änderungsrichtlinien werden in der Praxis mit DAC 2, DAC 3 etc. bezeichnet. Mit der DAC 4-RL (RL (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146 v. 3.6.2016, 8) wurde die Verpflichtung zur Erstellung **länderbezogener Berichte (Country-by-Country Reporting – CbCR)** und deren Übermittlung an die Finanzbehörden in der EU-Amtshilfe-RL verankert. Dies wiederum geht zurück auf das BEPS-Projekt. Im deutschen Recht erfolgte die Umsetzung in § 138a AO, der multinationale Unternehmensgruppen verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen und dem BZSt zu übersenden (vgl. dazu zB Eigelshoven/Tomson IStR 2019, 242; Gosch/Riedl/Groiß/Massó DStR 2021, 2609). Die Übermittlung an das BZSt hat in der von der OECD vorgegebenen XML-Dokumentenversion zu erfolgen; die auf der OECD-Internetseite veröffentlichten Leitlinien sind damit auch für die nationale Besteuerung maßgebend (BMF v. 11.7.2017, BStBl. I 2017, 974).
  - 4 Für die infolge des BEBS-Projekts erforderlichen Änderungen der DBA ist nicht die EU zuständig, so dass die Umsetzung nicht über EU-Richtlinien erfolgen kann. Bis zum BEPS-Projekt hat die **OECD ihr Musterabkommen (OECD-MA)** geändert und damit auf die DBA-Verhandlungen der Länder eingewirkt. Um die im Rahmen des BEPS-Projekts beschlossenen Änderungen am OECD-MA möglichst reibungslos und zügig in die DBA der einzelnen Vertragsstaaten einzupassen, hat die OECD nunmehr im Rahmen eines sog. **Multilateralen Instruments (MLI)** den teilnehmenden Staaten die Möglichkeit gegeben, sich für ihre jeweiligen DBA-Änderungen und Ergänzungen individuell auszusuchen. Deutschland hat dieses MLI am 7.6.2017 in Paris unterzeichnet. Das MLI sollte damit in zahlreiche deutsche DBA insbes. neue **Missbrauchsvermeidungsvorschriften** integrieren. Da sich Deutschland allerdings dazu entschlossen hat, nur wenige DBA zum MLI anzumelden und stattdessen den überwiegenden Teil der DBA in einem bilateralen Verfahren anzupassen, verzögert sich die Umsetzung. Deutschland hat das MLI unterzeichnet und ratifiziert (1. Stufe, BGBl. 2020 II 946), das darüber hinaus erforderliche Gesetz zur Anwendung des MLI (2. Stufe) ist im Juni 2024 verabschiedet worden (BEPS-MLI-Anwendungsgesetz v. 19.6.2024, BGBl. 2024 I Nr. 205; vgl. zur zögerlichen Umsetzung der 2. Stufe Polatzky/Nonnenmacher/Daase IStR 2023, 342).
  - 5 Im Anschluss an das BEPS-Projekt haben sich die OECD bzw. die Länder des über die G20 hinaus deutlich erweiterten Kreises von Ländern im sog. „Inclusive Framework“ mit den 2019 vorgelegten „Pillars“ auf eine **Neuverteilung von**

**Besteuerungsrechten** verständigt. **Pillar One** sieht dazu vor, dass die Besteuerungsrechte tendenziell vom Ort der Produktion dahin gelenkt werden, wo die Produkte vermarktet werden. Dazu soll ein Anteil des Gewinns einer Unternehmensgruppe oder Geschäftssparte den Staaten mittels einer Formel zugeteilt werden. Ursprünglich war dies vor allem für die Digitalwirtschaft angedacht, nunmehr sollen aber auch Verkäufe an Endkunden unabhängig vom Vertriebsweg erfasst werden. Die dafür notwendigen Rechtsänderungen betreffen vor allem die detaillierten Vorschriften über die Gewinnabgrenzung- und -aufteilung. **Pillar Two** verfolgt die Absicht einer **globalen Mindestbesteuerung** (Einzelheiten vgl. Bräutigam/Kellermann/Spengel IStR 2020, 281; zum Stand nach dem Fortschrittsbericht 2022: von der Tann IStR 2022, 746). Zur Umsetzung hat die EU die **Mindestbesteuerungs-RL** (RL (EU) 2022/2523 des Rates v. 15.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 v. 22.12.2022, 1) beschlossen. Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte durch **Einführung des Mindeststeuergesetzes** durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG) v. 27.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 397; vgl. zum Diskussionsentwurf des BMF Meinecke/Tremurici IStR 2023, 307 und Graf von Armansperg DStR 2023, 1377; zum finalen Gesetz Behrendt DStR 2024, 521). Das Mindeststeuergesetz zielt darauf, auf der Basis der Daten der externen Rechnungslegung eine Steuerquote zu ermitteln und die Differenz zum Mindeststeuerniveau von 15 % zusätzlich zu erheben.

- 6 Ein CbCR ist zusammenfassend nur ein Teil der umfassenden Neuordnung der internationalen Verteilung der Rechte bezüglich der Ertragsbesteuerung (vgl. Korn DK 2023, 443; zum Zusammenspiel mit der Mindeststeuer Schuhmann/Wolff IStR 2023, 897). Der **steuerliche CbCR** unterliegt dem **Steuergeheimnis** und ist für die Öffentlichkeit nicht einsehbar. Hieraus ergab sich die Diskussion über ein **öffentliches CbCR** in der EU (vgl. Hoppe/Müller/Weinrich/Wittek IStR 2021, 925), aus dem schließlich die Pflicht zur Erstellung eines EIB hervorging (dazu im Allgemeinen Grotherr FR 2023, 193; Kirsch DStR 2023, 54; Müller/Müller IRZ 2022, 547; Rimmelspacher/Kliem WPg 2023, 792; Velte StuB 2023, 527). Auch ein öffentliches CbCR bleibt damit aber ein Bestandteil der **Bekämpfung der Steuervermeidung durch Gewinnverlagerungen** in Niedrigsteuergebiete. Es ist damit ein steuerpolitisches Instrument und kein typischer Teil der Unternehmensberichterstattung. Ein öffentliches CbCR geht im Übrigen auch **über die BEPS-Empfehlungen hinaus**, die kein öffentliches CbCR vorsehen. Dass dies auch innerhalb der EU nicht unumstritten war, zeigt, dass der Beschluss hierzu nur mit qualifizierter Mehrheit zustande kam (vgl. Lanfermann/Götze BB 2022, 235 – Schweden und Zypern stimmten dagegen, Irland, Malta, Luxemburg und Tschechien enthielten sich). Dies war nur möglich war, weil man die Verpflichtung zur

Erstellung eines EIB der Bilanz-RL zuordnete und so das im Steuerrecht geltende Einstimmigkeitsprinzip (Art. 114 Abs. 2 AEUV) umgehen konnte (daher der zutreffende Vorwurf des „Etikettenschwindels“ von Schön ZHR 2021, 781).

7 *frei*

## 2. Richtlinie (EU) 2101/2021

8 Die **RL (EU) 2021/2101** zielt darauf ab, Ertragsteuerinformationen multinationaler umsatzstarker Unternehmen und Konzerne, die in der EU entweder ansässig sind oder aber Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen einer bestimmten Größe haben, transparent zu machen, um dadurch die **öffentliche Kontrolle** zu verbessern (Erwägungsgrund 2 der RL). Sie dient damit nicht der Harmonisierung direkter Steuern in der EU (was unzulässig wäre), sondern wird auf Art. 50 Abs. 1 AEUV als Maßnahme zur **Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit** gestützt (Erwägungsgrund 22 RL 2021/2101). Durch ein öffentliches CbCR soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die in der EU tätigen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl durch Steuerzahlungen auch dort leisten, wo sie tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften (BT-Drs. 20/5653, 28). Solche länderspezifischen Berichte waren zuvor schon für den Bankensektor (RL (EU) 2013/36) und die Holz- und mineralölverarbeitende Industrie (RL (EU) 2013/34) vorgesehen. Zudem haben einige Unternehmen ein CbCR bereits freiwillig in ihre **Nachhaltigkeitsberichterstattung** aufgenommen und sich dabei an **GRI 207-4** orientieren können (für einen Vergleich von § 138a AO, EIB nach HGB und nach GRI 207-4 vgl. Bachmann/Freytag/Seifert DK 2023, 347). Dennoch schlug die Europäische Kommission ein allgemeines öffentliches CbCR erstmals am 12.4.2016 für multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Umsatz von über 750 Mio. EUR vor. Aus diesem Vorschlag entsprang schließlich die RL (EU) 2021/2101.

9 Die **unionsrechtliche Umsetzung** der Verpflichtung zur Erstellung eines EIB erfolgte dadurch, dass die RL (EU) 2021/2101 in die **Bilanz-RL** (RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der RL n 78/660/EWG und 83/349/EWG (ABl. L 182 v. 29.6.2013, 19)) ein neues Kapitel 10a eingefügt hat, das sich an die Vorgaben in Kapitel 10 zur öffentlichen ländersbezogenen Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen für bestimmte Unternehmen in der Holz- und mineralgewinnenden Industrie anschließt. Ein **Kritikpunkt** an der RL (EU) 2021/2101 und der Umsetzung im HGB ist vor dem Hintergrund des Bestehens eines steuerlichen CbCR die **fehlende Abstimmung** mit diesem. So referenzieren weder das HGB noch die Gesetzesmaterialien auf die OECD-Leitlinien (vgl. Grotherr FR 2023, 193

(194 f.)). Gleichwohl sind Parallelen zwischen den Vorschriften in der Bilanz-RL und denen in der Amtshilfe-RL unverkennbar. In der Regel dürfte daher eine übereinstimmende Auslegung geboten sein. Zudem enthält Art. 48c Abs. 3 Bilanz-RL (§ 342h Abs. 4 HGB) eine explizite Verknüpfung mit den Vorschriften des steuerlichen CbCR (→ Rn. 181 ff.).

10,11 *frei*

### 3. Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben im HGB

12 Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2101/2021 in deutsches Recht erfolgt durch die §§ 342–342p HGB. Sie wurden eingeführt durch das „Gesetz zur Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes“ (BGBl. 2023 I Nr. 154). Sie dienen der Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.11.2021 zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (ABl. L 429 v. 1.12.2021, 1) in das deutsche Recht. Die Umsetzung hatte bis zum 22.6.2023 zu erfolgen; diese Frist wurde auf den Tag genau eingehalten mit dem im BGBl. 2023 I Nr. 154 v. 21.6.2023 verkündeten Gesetz.

13 Gemäß Art. 90 Abs. 1 S. 2 EGHGB sind die Vorschriften für den EIB in den §§ 342 ff. HGB **erstmalig für nach dem 21.6.2024 beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden. In der Regel ist also für Geschäftsjahre ab 2025 erstmalig verpflichtend ein EIB zu erstellen und offenzulegen.

14–16 *frei*

## II. Zur Erstellung eines handelsrechtlichen EIB verpflichtete Unternehmen

### 1. Anwendungsbereich der §§ 342–342p HGB

17 Das deutsche Recht trennt die Normen zum **persönlichen Anwendungsbereich (§ 342 HGB)** und zur konkreten **Verpflichtung zur Erstellung eines EIB (§§ 342b–342f HGB)**. Vom persönlichen Anwendungsbereich in § 342 HGB werden zunächst alle grundsätzlich betroffenen unverbundenen Unternehmen, oberste Mutterunternehmen, Tochterunternehmen von Drittstaat-Mutterunternehmen und inländische Zweigniederlassungen von Drittstaatsunternehmen erfasst. Die Größe des Unternehmens oder die Branche spielt hier zunächst noch keine Rolle. Erst im Rahmen der Vorschriften in den §§ 342b–342f HGB werden sodann nur bestimmte Unternehmen iSd § 342 HGB zur Erstellung eines EIB verpflichtet.

18 Entsprechend den Vorgaben von Art. 48b Bilanz-RL eröffnet § 342 in Abs. 1 HGB den Anwendungsbericht des Unterabschnitts über den EIB für bestimmte **unverbundene Unternehmen** (Nr. 1), **oberste Mutterunterneh-**

**men** (Nr. 2) und **Tochterunternehmen** von obersten Mutterunternehmen aus Drittstaaten (Nr. 3), wenn diese in mindestens einem anderen Staat präsent sind und dadurch Ertragsteuern auslösen. Voraussetzung ist zunächst, dass das Unternehmen seinen **Satzungssitz im Inland** hat und dass es sich um eine **Kapitalgesellschaft** oder um eine **Personenhandelsgesellschaft iSd § 264a Abs. 1** handelt. Verpflichtet sind damit die SE (Art. 9 Abs. 1 Buchst. c Ziffer ii SE-VO), AG, GmbH, KGaA, GmbH & Co. KG etc. Es werden nur **multinationale Unternehmen und Konzerne** erfasst. Vom Anwendungsbericht der §§ 342 ff. HGB sind damit – unabhängig von der Größe – Unternehmen, die **ausschließlich im Inland** tätig sind, also keine Tochterunternehmen, Niederlassungen, feste Geschäftseinrichtungen oder dauerhafte Geschäftstätigkeiten in mindestens einem anderen Staat aufweisen, ausgeschlossen. Solche Unternehmen können zwar dennoch in anderen Staaten Ertragsteuern zahlen, zB Quellensteuern. Sie können aber mangels Tochterunternehmen, Niederlassungen, fester Geschäftseinrichtungen oder dauerhafter Geschäftstätigkeiten im Ausland nicht planmäßig Gewinne in andere Staaten lenken, um damit Steueroptimierung zu betreiben, weshalb es zweckmäßig ist, sie nicht zu erfassen.

19 *frei*

**a) Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften mit Sitz im Inland**

20 § 342 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB erfasst

- **unverbundene Unternehmen** iSd § 342a Nr. 1 HGB, die eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat als Deutschland haben (Nr. 1) und
- **oberste Mutterunternehmen** iSd § 342a Nr. 2 HGB und verbundene Unternehmen iSd § 271 Abs. 2 HGB, die eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat als Deutschland haben (Nr. 2).

21 § 342a Nr. 1 HGB definiert den **Begriff „unverbundene Unternehmen“**. Gemäß Art. 48a Abs. 1 Nr. 4 Bilanz-RL wird ein unverbundenes Unternehmen durch **Negativabgrenzung** zum Begriff des „verbundenen Unternehmens“ definiert als nicht zu einer Gruppe gemäß der Definition in Art. 2 Nr. 11 Bilanz-RL gehörendes Unternehmen. § 342a Nr. 1 HGB übernimmt dies sinngemäß, indem die Norm ein „unverbundenes Unternehmen“ bestimmt als Unternehmen, das nicht verbundenes Unternehmen nach § 271 Abs. 2 HGB ist. Im Zuge der Einführung der Vorschriften in den §§ 342-342p HGB wurde auch die **Begriffsbestimmung des verbundenen Unternehmens in § 271 Abs. 2 HGB geändert**. Die bisherige Vorschrift erfasste im Wesentlichen Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290 HGB) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind und Tochterunternehmen, die nach

§ 296 HGB nicht einbezogen werden. Die Vorschrift war also stark am nationalen Handelsrecht ausgerichtet, was vielfach kritisiert wurde und ggf. sogar unionsrechtswidrig war. Die Verbunddefinition wurde daher im Einklang mit Art. 2 Nr. 12 Bilanz-RL weiter gefasst. Für die Zugehörigkeit zu einem handelsbilanzrechtlichen Unternehmensverbund ist nur noch maßgeblich, ob zwischen den Unternehmen ein Mutter-Tochter-Verhältnis iSd § 290 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2–4 HGB besteht. Auf den **Sitz oder die Rechtsform der Unternehmen** kommt es dann ebenso wenig an wie darauf, ob die Unternehmen in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind, den das oberste Mutterunternehmen nach den handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen hat oder der mit befreiender Wirkung nach den §§ 291 f. HGB aufgestellt werden könnte. Damit liegt nach dem Willen des Gesetzgebers insbes. auch dann eine Unternehmensverbindung vor, wenn in einem einstufigen Konzern das Mutterunternehmen den Sitz im Ausland hat oder in der Rechtsform einer nicht haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft geführt wird oder wenn größenabhängige Befreiungen (§ 293 HGB) gegeben sind (BT-Drs. 20/5653, 41). Einzelheiten zum Begriff des verbundenen Unternehmens → B 213 Rn. 177 ff.

22 § 342 Abs. 1 HGB unterscheidet sich in einem Punkt erheblich vom Anwendungsbereich des steuerlichen **länderbezogenen Bericht nach § 138a AO**. § 138a Abs. 1 AO verpflichtet inländische Konzernobergesellschaften, § 138a Abs. 4 S. 1 AO verpflichtet inländische Konzerntochtergesellschaften ausländischer Konzernobergesellschaften zur Abgabe eines länderbezogenen Berichts. Darüber hinaus erweitert § 138a Abs. 4 S. 5 AO die Berichtspflicht auf inländische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens, das ausländische Konzernobergesellschaft oder einbezogene ausländische Konzerngesellschaft ist. Dies entspricht den Fällen des obersten Mutterunternehmens, der inländischen Tochtergesellschaft und der inländischen Zweigniederlassung eines ausländischen obersten Mutterunternehmens (§ 342a Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB). **Nicht erfasst von § 138a AO** sind die in den Anwendungsbereich des § 342 HGB fallenden **unverbundenen Unternehmen** (vgl. Kirsch WPg 2023, 226 (228)), also unverbundene inländische Unternehmen mit Aktivitäten im Ausland (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB) sowie unverbundene ausländische Unternehmen mit Zweigniederlassungen im Inland (§ 342 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 HGB).

23 Der **Begriff „oberste Mutterunternehmen“** in § 342a Nr. 2 HGB entspricht fast wortgleich dem des Art. 48a Abs. 1 Nr. 1 Bilanz-RL. In der deutschen Vorschrift wurde lediglich der Begriff „Konzernabschluss“ anstelle des Begriffs des „konsolidierten Abschlusses“ gewählt. In Art. 48a Abs. 1 Nr. 2 Bilanz-RL wird der Begriff „konsolidierter Abschluss“ definiert als der von einem Mutterunternehmen einer Unternehmensgruppe erstellte Abschluss, „in dem die Vermögensgegenstände, die Verbindlichkeiten, das Eigenkapital, die Erträge und die Aufwendungen wie jene einer einzelnen wirtschaftlichen

Einheit dargestellt werden“, was wiederum die Definition eines Konzernabschlusses ist.

24–25 *frei*

### b) Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittland

- 26 **(1) Überblick.** Im Zentrum der Debatte über eine faire Aufteilung von Besteuerungssubstrat, die u. a. zur Einführung eines öffentlichen CbCR führte, standen zu Beginn der Diskussion vor allem die europäischen Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen der **US-amerikanischen IT-Giganten**. Für diesen Hauptanwendungsfall ist also nicht das Mutterunternehmen, sondern das Tochterunternehmen oder die rechtlich unselbständige Niederlassung Anknüpfungspunkt für den EIB. Diesen Bereich deckt zum einen § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB (inländische Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen aus einem Drittstaat → Rn. 32) und zum anderen § 342 Abs. 2 HGB (Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat mit Zweigniederlassung im Inland → Rn. 35) ab.
- 27 **Drittstaaten** sind gemäß § 342a Nr. 3 HGB alle Staaten, die weder **EU-Mitgliedstaat** noch **EWR-Vertragsstaat** sind. Die Definition unterscheidet sich damit vor allem vom umsatzsteuerrechtlichen Begriff des Drittlandsgebietes in § 1 Abs. 2a S. 3 UStG, das auch Gebiete erfasst, die zu keinem Staat gehören. Drittlandsgebiet in diesem Sinne ist jedes Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Drittstaat iSd § 342a Nr. 3 HGB muss indessen ein Staatsgebiet sein. Die Unterscheidung ist aber zweckgerecht, denn während Waren und Dienstleistungen auch außerhalb eines Staatsgebietes verbraucht werden können, ist es nicht denkbar, dass ein Unternehmen seinen Sitz außerhalb eines Staatsgebietes hat. Lediglich die Zuordnung eines bestimmten Gebietes zu einem bestimmten Staat kann umstritten sein.
- 28 Der **Einbezug der EWR-Staaten** resultiert daraus, dass die Bilanz-RL durch Beschluss Nr. 293/2015 v. 30.10.2015 (ABl. L 161 v. 22.6.2017, 87) des gemeinsamen EWR-Ausschusses in den Anhang XXII des EWR-Abkommens aufgenommen worden ist. Der Beschluss über die Aufnahme der für den EIB maßgeblichen RL (EU) 2021/2101 stand während des Gesetzgebungsverfahrens zur Einführung der §§ 342–342p HGB zwar noch aus, es wurde aber mit einer Beschlussfassung gerechnet, so dass EWR-Staaten von Beginn an keine Drittstaaten sind. Die drei EWR-Staaten sind Island, Norwegen und Liechtenstein. Der EWR-Übernahmebeschluss stand Mitte 2024 weiterhin aus; die Übernahme des EIB in die nationalen Rechtsordnungen der EWR-Staaten wurde aber zB in Liechtenstein bereits angestoßen.
- 29 **Personenhandelsgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat** fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 342 HGB. Das nationale Recht folgt insoweit Art. 1 Abs. 1a S. 1 Bilanz-RL, der lediglich auf Unternehmen verweist, die eine Rechtsform haben, die einer der in Anhang I der Bilanz-RL genannten

Kapitalgesellschaften vergleichbar ist (Entwurfsbegründung, BT-Drs. 20/5653, 48).

30–31 *frei*

32 **(2) Inländisches Tochterunternehmen.** § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB erfasst in Umsetzung von Art. 48b Abs. 4 UAbs. 1 Bilanz-RL solche **Tochterunternehmen**, deren oberste Mutterunternehmen iSd § 342a Nr. 2 HGB ihren Sitz in einem Drittstaat haben (zum Begriff des Drittstaats → Rn. 27). Tochterunternehmen, deren oberstes Mutterunternehmen in der EU oder im EWR ansässig ist, fallen nicht in den Anwendungsbereich von § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB, da diese Tochterunternehmen bereits in den EIB des obersten Mutterunternehmens einbezogen werden.

33 Tochterunternehmen nach § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB fallen nur in den Anwendungsbereich der Vorschriften über den EIB, wenn

a) sie entweder **mittelgroß oder groß** iSd § 267 Abs. 2–4 HGB sind. Die Außerachtlassung kleiner Tochterunternehmen ist ein Zugeständnis an die Praktikabilität (Erwägungsgrund 10 RL (EU) 2021/2101). Durch den Verweis auf § 267 Abs. 4 S. 1 HGB wird klargestellt, dass maßgeblich für die größenabhängige Einordnung die Verhältnisse an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren sind. Insoweit wird ein Gleichklang mit den Fällen der erfassten Zweigniederlassungen (→ Rn. 35) hergestellt;

b) wenn sie ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflichten zu umgehen. Die Regelung dient dem **Umgehungsschutz** und setzt Art. 48b Abs. 7 Bilanz-RL um. Die Begründung zum Regierungsentwurf fügt folgendes Beispiel an: Die gezielte Gründung von zwei Tochterunternehmen, die jeweils klein iSd § 267 Abs. 1 HGB sind, statt eines einzigen mittelgroßen Tochterunternehmens nur zu dem Zweck, eine Pflicht zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung zu vermeiden (BT-Drs. 20/5653, 48).

34 *frei*

35 **(3) Inländische Zweigniederlassung.** Ergänzend zu den rechtlich selbständigen EU-Tochtergesellschaften von obersten Mutterunternehmen aus Drittstaaten (§ 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB) erfasst § 342 Abs. 2 HGB rechtlich unselbständige **EU-Niederlassungen** solcher Drittstaaten-Unternehmen. Die Vorschrift betrifft demnach **Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat** iSd § 342a Nr. 3 HGB, wenn sie entweder ein unverbundenes Unternehmen oder ein verbundenes Unternehmen mit oberstem Mutterunternehmen in einem Drittstaat sind. Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat, deren oberstes Mutterunternehmen in einem EU- oder EWR-Staat ansässig ist, fallen folglich nicht in den Anwendungsbereich von § 342 Abs. 2 HGB, sondern von § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Hat das oberste Mutterunternehmen seinen Sitz im Inland, ist der Anwendungsbereich gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB eröffnet.

36 Analog zur Regelung in § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB, die nur mittelgroße oder große Tochterunternehmen erfasst (→ Rn. 33), fallen auch Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten nach § 342 Abs. 2 Nr. 1 HGB mit ihrer **Zweigniederlassung im Inland** nur dann in den Anwendungsbereich, wenn die Zweigniederlassung mindestens eine gewisse Größe hat, dh deren **Umsatzerlöse** in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 12 Mio. EUR übersteigen und diesen Betrag danach in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils nicht unterschreiten. Zur Bestimmung der Umsatzerlöse knüpft das Gesetz an § 342b Abs. 4 HGB (Einzelheiten → Rn. 60 ff.). Wenn eine Zweigniederlassung in zwei beliebig zurückliegenden aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Umsatzerlöse-Schwelle überschritten hat, in den folgenden Geschäftsjahren die Schwelle jedoch immer wieder abwechselnd unter- und überschreitet, bleibt der Anwendungsbereich somit eröffnet. Die Zweigniederlassung ist erst dann nicht mehr zu berücksichtigen, wenn die Schwelle in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unterschritten wird (entsprechend Art. 48b Abs. 5 UAbs. 6 Bilanz-RL). Zur Überprüfung der Umsatzgrenze durch die das Unternehmensregister führende Stelle (nach § 8b Abs. 1 HGB grundsätzlich das BMJ, jedoch übertragen gemäß § 9a Abs. 1 auf die Bundesanzeiger Verlag GmbH) → Rn. 294.

37 Auch **ohne Überschreitung der Umsatzgrenze** fallen Zweigniederlassungen unter § 342 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b HGB, wenn sie – ebenso wie gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b HGB (→ Rn. 33) – ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflichten zu umgehen.

38–39 *frei*

## 2. Unverbundene Unternehmen und oberste Mutterunternehmen mit Sitz im Inland

### a) Grundlagen

40 Die §§ 342b–342f HGB regeln, welche Unternehmen zur Erstellung eines EIB verpflichtet sind. Die §§ 342b–342d HGB verpflichten Gesellschaften (Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften iSd § 264a) mit Sitz im **Inland** (unverbundene Unternehmen, oberste Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen), die §§ 342e und 342f HGB verpflichten Gesellschaften mit Sitz in einem **Drittstaat** mit Zweigniederlassungen im Inland, soweit diese Gesellschaften von § 342 HGB erfasst werden, also unter den **persönlichen Anwendungsbereich** der §§ 342 ff. HGB fallen (→ Rn. 17 ff.). Das deutsche Recht unterscheidet sich damit strukturell geringfügig von der **unionsrechtlichen Grundlage** in Art. 48b Bilanz-RL, der unmittelbar die Verpflichtung zur Erstellung eines EIB regelt. Allerdings enthält auch die Bilanz-RL in Art. 48e eine eigene Vorschrift, die die Verantwortlichkeit für die Erstellung und Offenlegung des EIB regelt und die in den §§ 342b–342f HGB mit umgesetzt ist.

41 Die §§ 342b und 342c HGB verpflichten jeweils Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft iSd § 264a Abs. 1 HGB, die keine Tochterunternehmen sind. Dabei unterscheidet das Gesetz zwischen **unverbundenen Unternehmen** (§ 342b HGB) und **obersten Mutterunternehmen** (§ 342c HGB). Im Übrigen sind die Voraussetzungen identisch. Bedie Vorschriften verpflichten somit zur Erstellung eines EIB:

- Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs
- einer Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft iSd § 264a Abs. 1 HGB, die ein unverbundenes Unternehmen (§ 342b HGB) oder oberstes Mutterunternehmen (§ 342c HGB) ist,
- ihren Sitz im Inland und
- eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat hat,
- wenn die Umsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen und
- keine befreiende öffentliche länderspezifische Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen offengelegt worden ist.

42 Die Verpflichtung gemäß § 342b Abs. 1 HGB bzw. § 342c Abs. 1 HGB besteht zur Erstellung eines EIB gemäß der in Nr. 1 und Nr. 2 der §§ 342b und 342c HGB genannten Vorschriften. Diese **Trennung in zwei Nummern** hat den regelungstechnischen Hintergrund, dass nur ein Verstoß gegen die in Nr. 1 (der §§ 342b, 342c HGB) genannten Vorschriften gemäß § 342o Abs. 1 Nr. 1 HGB **bußgeldbewehrt** ist.

43–44 *frei*

### b) Betroffene Gesellschaften und Organe

45 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs sind der **Vorstand** bzw. die **Geschäftsführung** (gesetzliche Vertreter). Ohne Entsprechung in Art. 48a Bilanz-RL definiert § 342a Nr. 5 HGB den Begriff „**Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs bei Personenhandelsgesellschaften** iSd § 264a Abs. 1 [HGB]“ als die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der vertretungsberechtigten Gesellschaften. Die Bestimmung erfolgt damit in Anlehnung an § 264a Abs. 2 HGB. Faktisch haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften – also Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine oHG, KG oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter, ist (§ 264a Abs. 1 HGB) – müssen Kapitalgesellschaften oder andere Körperschaften als vollhaftende und damit auch vertretungsberechtigte Gesellschafter haben, so dass es auf deren vertretungsberechtigte Organe ankommt. Einzelheiten s. EB/Böcking/Gros/Oser HGB § 264a Rn. 16.

46 Dass Adressaten der Aufstellungspflicht die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Gesellschaft sind, entspricht zwar inhaltlich der **Vorga-**

**be in Art. 48e Abs. 1 Bilanz-RL.** Die Richtlinie verpflichtet jedoch zunächst die Gesellschaften und nicht die Mitglieder der vertretungsberechtigten Organe. Diese werden erst nach Art. 48e Bilanz-RL in die Verantwortung gezogen. Ein inhaltlicher Unterschied zwischen Unionsrecht und deutschem Recht ergibt sich dadurch jedoch nicht. Auch im deutschen Recht wird die Verpflichtung nur funktional den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs zugewiesen, ohne die grundsätzliche Pflicht der Gesellschaft in Frage zu stellen, was die Formulierung „für diese“ klarstellt (vgl. BT-Drs. 20/5653, 50). Die Regelungssystematik in § 342b Abs. 1 bzw. § 342c Abs. 1 HGB entspricht zudem der in § 264 Abs. 1 S. 1 und 2 sowie § 290 Abs. 1 S. 1 HGB, die ebenso die gesetzlichen Vertreter persönlich verpflichten.

47 Entsprechend der Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses (§ 264) oder des Konzernabschlusses (§ 290) sind die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs im **Außenverhältnis** auch nicht von ihrer Pflicht zur Erstellung eines EIB entbunden, wenn dessen Erstellung im **Innenverhältnis** auf bestimmte einzelne Mitglieder des Vertretungsorgans oder auf Dritte (Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater) delegiert ist (vgl. EB/Böcking/Gros/Oser HGB § 264 Rn. 21).

48 **Kapitalgesellschaften** sind die SE, die AG, die GmbH und die KGaA; **Personenhandelsgesellschaften iSd § 264a Abs. 1 HGB** sind die GmbH & Co. KG und alle weiteren Kombinationen einer OHG oder KG mit persönlich haftenden Gesellschaftern, die keine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter sind. Ausländische Gesellschaften werden nicht erfasst, da die Vorschrift den Sitz im Inland voraussetzt (→ Rn. 29).

49–52 *frei*

### c) Inländischer Sitz und ausländische Geschäftstätigkeit

53 Der **Inlandsbezug** der von § 342b HGB verpflichteten unverbundenen Unternehmen sowie der von § 342c HGB verpflichteten obersten Mutterunternehmen ergibt sich entsprechend der Verortung des EIB als Teil der externen Rechnungslegung ausschließlich aus dem **satzungsmäßigen Sitz**. Dies entspricht insoweit der Vorgabe in Art. 48b Bilanz-RL, als dort die Mitgliedstaaten verpflichtet werden, die „ihren nationalen Rechtsvorschriften unterliegenden“ Unternehmen zur Erstellung eines EIB zu verpflichten. Mit „ihren nationalen Rechtsvorschriften“ hat der Gesetzgeber wohl zutreffend im Kontext der Bilanz-RL die bilanzrechtlichen Rechtsvorschriften gemeint. Würde man indessen von den „nationalen steuerlichen Rechtsvorschriften“ ausgehen, hätte man neben dem Sitz vor allem noch den inländischen Ort der Geschäftsleistung aufnehmen müssen. Das **steuerliche CbCR in § 138a AO** (vgl. dazu → Rn. 22) gilt folgerichtig für Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Eine luxemburgische Konzern-Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland muss somit einen länderbezogenen Bericht nach deut-

schen steuerrechtlichen Vorschriften erstellen, jedoch keinen EIB nach den §§ 342 ff. HGB, da es seinen Sitz nicht im Inland hat. Es unterliegt insoweit den Vorschriften in Luxemburg, die freilich ebenso den Vorgaben der Bilanz-RL entsprechen müssen. Der unterschiedliche Inlandsbezug schadet somit nicht, im Gegenteil verhindert die ausschließliche Anknüpfung an den Sitzort die Mehrfachverpflichtung in verschiedenen Mitgliedstaaten, die sich im Steuerrecht ergeben kann, wenn eine Gesellschaft ihren Sitz in Mitgliedstaat A und den Ort der Geschäftsleitung in Mitgliedstaat B hat und beide Staaten an diese Merkmale die unbeschränkte Steuerpflicht und die länderbezogene Berichtspflicht knüpfen.

54 Das unverbundene Unternehmen muss eine **Niederlassung**, eine **feste Geschäftseinrichtung** oder eine **dauerhafte Geschäftstätigkeit** in mindestens einem anderen Staat haben; andernfalls fällt es aus dem persönlichen Anwendungsbericht des § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB heraus und wird dann auch nicht von § 342b HGB erfasst. Ein von § 342c HGB erfasstes oberstes Mutterunternehmen muss entweder selbst oder ein verbundenes Unternehmen eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit **in mindestens einem anderen Staat** haben. Diese Voraussetzungen für oberste Mutterunternehmen entsprechen insoweit denjenigen für unverbundene Unternehmen, als die unmittelbare Geschäftstätigkeit über Niederlassungen, feste Geschäftseinrichtungen oder dauerhafte Geschäftstätigkeiten in einem anderen Staat erfasst werden. Ebenso erfasst ist allerdings auch, wenn ein verbundenes Unternehmen des obersten Mutterunternehmens eine solche ausländische Geschäftstätigkeit entfaltet. Eine **ausländische Tochtergesellschaft** der inländischen Muttergesellschaft erfüllt damit ebenso die Voraussetzungen des § 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Da auch der Ort der Geschäftsleitung eine feste Geschäftseinrichtung ist (vgl. zum dt. Steuerrecht § 12 S. 2 Nr. 1 AO), ist jede Tochtergesellschaft im Ausland, die zumindest so viel Substanz aufweist, dass sie Steuersubjekt ist, ausreichend, um ein verbundenes Unternehmen mit einer festen Niederlassung im Ausland iSd § 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu sein.

55 Der Hintergrund dieser drei Merkmale ist die international übliche Aufteilung von Besteuerungsrechten bezüglich Unternehmensgewinnen in den **Doppelbesteuerungsabkommen**. Schließen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen ab, einigen sie sich in aller Regel darauf, dass Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem der Unternehmer (natürliche Person oder Gesellschaft) ansässig ist (Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA). Nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA können Gewinne eines Unternehmens aber in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in diesem anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte („permanent establishment“) ausübt und soweit die Gewinne dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bestimmt sodann, dass der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine **feste Geschäftseinrichtung** („fixed place of business“), durch die die

Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, umfasst. Eine solche feste Geschäftseinrichtung ist nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA insbes. eine **Zweigniederlassung („branch“)**. Darüber hinaus können Rohstoffausbeutungen (Art. 5 Abs. 2 Buchst. f OECD-MA) oder Bauausführungen mit einer Dauer von mehr als zwölf Monaten (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) Betriebsstätten sein. In der englischen Fassung von Art. 48 Abs. 2 Bilanz-RL wird an die englischen Begriffe „branch“ und „fixed place of business“ aus dem OECD-MA angeknüpft. In der deutschen Fassung wurde die „branch“ in Art. 48 Abs. 2 Bilanz-RL mit „Niederlassung“ übersetzt, während im OECD-MA von „Zweigniederlassung“ die Rede ist. Ein materiel-ler Unterschied ergibt sich daraus aber nicht, wenngleich – in der deutschen wie in der englischen Fassung – der Begriff eigentlich nicht nötig wäre, da die feste Geschäftseinrichtung (fixed place of business) der Oberbegriff ist, der auch Niederlassungen erfasst.

- 56 Der **Auffangtatbestand der dauerhaften Geschäftstätigkeit** (permanent business activity) dürfte indes deutlich weitergehen als die von Art. 5 OECD-MA erfassten Betriebsstätten aus Bauausführungen. Denn der Betriebsstättenbegriff in Art. 5 OECD-MA entfaltet nur Relevanz für die Verteilung des Besteuerungsrechts bezüglich Unternehmensgewinnen. Hierzu zählen aber insbes. nicht Einkünfte aus der Nutzung und Veräußerung von unbeweglichem Vermögen. Die Errichtung und zB Vermietung eines Gebäudes in einem anderen Staat begründet damit in der steuerrechtlichen Terminologie weder eine feste Geschäftseinrichtung noch eine Niederlassung. Gleichwohl sollte dies – neben der Bauausführung – eine dauerhafte Geschäftstätigkeit im anderen Staat darstellen, so dass sich hieraus eine Pflicht zur Erstellung eines EIB ergeben kann. Dies entspricht jedenfalls dem Sinn und Zweck des EIB. Denn Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dürfen abkommensrechtlich vorrangig im Belegenheitsstaat besteuert werden (Art. 6 Abs. 1 OECD-MA), so dass Teile des Ertragsteueraufwands in einem anderen Steuerhoheitsgebiet anfallen. Vor diesem Hintergrund ist der Begriff der dauerhaften Geschäftstätigkeit im Zweifel so auszulegen, dass jede auf Dauer oder zumindest langfristig angelegte Tätigkeit hierunter fällt, die nach den gängigen internationalen Prinzipien zur Verteilung von Besteuerungsrechten dazu führen, dass einem anderen Staat als dem Sitzstaat ein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zusteht.

57–59 *frei*

#### d) **Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze**

- 60 Entsprechend den Vorgaben von Art. 48b Abs. 1 UAbs. 3 Bilanz-RL entsteht die Pflicht zur Erstellung eines EIB für das vergangene Geschäftsjahr nur, wenn die in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft ausgewiesenen **Umsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils die Schwelle von 750 Mio. EUR** überschritten haben. Das erste Geschäftsjahr, über das

berichtet werden muss, ist folglich das zweite der beiden aufeinander folgenden Geschäftsjahre, die die Schwelle überschreiten. Die Berichtspflicht besteht auch dann fort, wenn die Schwelle danach in einem Jahr unterschritten wird. Sie erlischt somit erst, wenn die Schwelle **in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unterschritten** wird (entsprechend Art. 48b Abs. 1 UAbs. 4 Bilanz-RL).

61 Die Umsatzgrenze von 750 Mio. EUR entspricht auch den **steuerrechtlichen Vorgaben für den länderbezogenen Bericht**. Allerdings genügt es für das Steuerrecht, wenn die Umsatzgrenze in nur dem einen vorangegangenen Geschäftsjahr diese Grenze erreicht (§ 138a Abs. 1 S. 2 AO).

62–64 *frei*

65 (1) **Unverbundene Unternehmen (§ 342b Abs. 4 HGB)**. Für **unverbundene Unternehmen** dient § 342b Abs. 4 HGB der Bestimmung des in § 342b Abs. 1 und 3 HGB verwendeten **Tatbestandsmerkmals „Umsatzerlöse“**. Hierzu sieht Art. 48a Abs. 2 Bilanz-RL vor, dass „Umsatzerlöse“ dieselbe Bedeutung hat wie

- a) „Nettoumsatzerlöse“ für Unternehmen, die den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen und nicht die auf der Grundlage der VO (EG) Nr. 1606/2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden, oder
- b) „Umsatzerlöse“ gemäß der Definition durch die bzw. iSd Rechnungslegungsgrundsätze, auf deren Grundlage Abschlüsse aufgestellt werden, für andere Unternehmen.

§ 342b Abs. 1 HGB betrifft **inländische unverbundene Unternehmen**, die ihren Jahresabschluss nach handelsrechtlichen Vorgaben aufstellen müssen. Umsatzerlöse sind daher gemäß § 342b Abs. 4 Nr. 3 HGB **grundsätzlich Umsatzerlöse iSd § 277 Abs. 1 HGB**. Danach gelten als Umsatzerlöse die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern. Einzelheiten → B 331 Rn. 16 ff.

66 Die Sonderregelungen für Banken und Versicherungsunternehmen zur Bestimmung der Umsatzerlöse sind entsprechend der **Regelungssystematik des § 342b Abs. 4 HGB**, die vom Speziellen zum Allgemeinen läuft, in Nr. 1 und 2 kodifiziert. Die allgemeine Regelung folgt in Nr. 3 (→ Rn. 65). Für **Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Wertpapierinstitute oder Zahlungsdienstleistungsinstitute** ist die Sonderregelung in Nr. 1 nur insoweit von Bedeutung, als sie überhaupt einen handelsrechtlichen EIB aufstellen müssen (zur Befreiung → Rn. 72 ff.). Für die genannten Institute findet die allgemeine Umsatzerlöse-Definition des § 277 Abs. 1 HGB ausweislich des § 340a Abs. 2 S. 1 HGB keine Anwendung, sondern Umsatzerlöse sind der Gesamtbetrag derjenigen Posten, die nach den jeweils anwendbaren handelsrechtlichen Vorschriften den in Art. 27 Nr. 1, 3, 4, 6 und 7 oder Art. 28

Buchst. B Nr. 1–4 und 7 Bankbilanz-RL genannten Posten entsprechen. Die genannten Posten sind nach Art. 27 Bankbilanz-RL:

1. Zinserträge und ähnliche Erträge, darunter: aus festverzinslichen Wertpapieren.
3. Erträge aus Wertpapieren:
4. Provisionserträge.
6. Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften.
7. Sonstige betriebliche Erträge.

Nach Art. 28 Buchst. B Bankbilanz-RL sind dies:

1. Zinserträge und ähnliche Erträge,
2. Erträge aus Wertpapieren:
3. Provisionserträge.
4. Erträge aus Finanzgeschäften.
7. Sonstige betriebliche Erträge.

Zur Umsetzung in deutsches Recht hebt § 340a Abs. 2 S. 2 HGB die allgemeine GuV-Gliederung auf und setzt die durch Rechtsverordnung erlassene Formblätter an deren Stelle, nämlich die RechZahlV; Einzelheiten → B 900. Darin sind die Vorgaben der Art. 27, 28 Bankbilanz-RL umgesetzt, an die § 342b Abs. 4 Nr. 1 HGB anknüpft. Bezüglich des Verweises auf Art. 27 Nr. 6 Bankbilanz-RL („Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften“) soll nach dem Willen des Gesetzgebers ein Nettoaufwand jedoch nicht erlösmindernd berücksichtigt werden. Nur so werde ein Gleichlauf mit Art. 28 Buchstabe B Nr. 4 gewahrt, der einzig auf Erträge und nicht auch auf den Aufwand abstellt (BT-Drs. 20/5653, 51).

- 67 Ähnlich wie für Banken etc. (→ Rn. 66) setzt § 342b Abs. 4 Nr. 2 HGB auch für **Versicherungsunternehmen** iSd § 341 Abs. 1 HGB und für **Pensionsfonds** iSd § 341 Abs. 4 HGB an die Stelle der generellen Definition von Umsatzerlösen eine eigene Definition, nämlich den Betrag der gebuchten Bruttobeiträge nach Maßgabe der jeweils anwendbaren handelsrechtlichen Vorschriften. Für Versicherungsunternehmen setzt wiederum Art. 66 Nr. 2 Versicherungsbilanz-RL den Nettoumsatzerlösen gleich den Betrag der gebuchten Bruttobeiträge gemäß Art. 35 Versicherungsbilanz-RL. In Umsetzung dieser Vorgabe hebt § 341a Abs. 2 S. 2 HGB die allgemeine GuV-Gliederung für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds auf und setzt die durch Rechtsverordnung erlassenen Formblätter an deren Stelle, nämlich die RechVersV und die RechPensV; Einzelheiten → B 910. Hieran knüpft somit § 342b Abs. 2 Nr. 2 HGB an (BT-Drs. 20/5653, 51).

68–69 *frei*

- 70 (2) **Oberste Mutterunternehmen (§ 342c Abs. 4 HGB)**. Für **oberste Mutterunternehmen** dient § 342c Abs. 4 HGB der Bestimmung des in § 342c Abs. 1 und 3 HGB verwendeten **Tatbestandsmerkmals „Konzernumsatzerlöse“** im Einklang mit Art. 48a Abs. 2 Buchst. a und b Bilanz-RL. Im Unterschied zur entsprechenden Regelung in § 342b Abs. 4 HGB für unver-

bundene Unternehmen berücksichtigt § 342c Abs. 4 Nr. 1 zusätzlich, dass ein oberstes Mutterunternehmen verpflichtend oder freiwillig einen **Konzernabschluss nach den auf der Grundlage der IAS-Verordnung (VO (EG) Nr. 1606/2002)** übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellt. In diesen Fällen ist der Betrag der Konzernumsatzerlöse maßgeblich, der sich bei Anwendung dieser Rechnungslegungsstandards ergibt. Dies entspricht der Vorgabe des Art. 48 Abs. 2 Buchst. b Bilanz-RL. Für oberste Mutterunternehmen, die den **Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften** aufstellen, bestimmen sich die Konzernumsatzerlöse nach Maßgabe des Art. 48 Abs. 2 Buchst. a Bilanz-RL in entsprechender Anwendung des § 342b Abs. 4 HGB (Einzelheiten → Rn. 65). Denn für die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung sind grundsätzlich die für die Einzelrechnungslegung geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden (vgl. § 37 RechKredV, § 31 RechZahlV, § 58 Abs. 4 Nr. 2 RechVersV, § 38 Abs. 2 Nr. 1 RechPensV sowie § 298 Abs. 1 iVm § 277 Abs. 1 HGB).

71 *frei*

#### e) Befreiung für bestimmte Kredit- und Wertpapierinstitute

72 Eine Befreiung von der Verpflichtung zur Erstellung eines EIB sehen § 342b Abs. 2 und § 342c Abs. 2 HGB vor, wenn die Gesellschaft ein **CRR-Kreditinstitut** iSd. § 1 Abs. 3d S. 1 KWG oder ein **Großes Wertpapierinstitut** iSd § 2 Abs. 18 WpIG ist und für den Berichtszeitraum die nach § 26a Abs. 1 S. 2 KWG erforderlichen Angaben offengelegt hat. Dieser Befreiungstatbestand dient der Umsetzung von Art. 48b Abs. 3 Bilanz-RL. Die genannten CRR-Kreditinstitute und Großen Wertpapierinstitute sind bereits nach § 26a Abs. 1 S. 2 KWG (auch iVm § 4 S. 1 WpIG) zu einer öffentlichen länderspezifischen Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen verpflichtet. § 342b Abs. 2 HGB **vermeidet daher eine doppelte Pflicht zur Berichterstattung** für den Bankensektor (vgl. Erwägungsgrund 12 RL (EU) 2021/2101).

73 Die Befreiung gemäß § 342b Abs. 2 HGB für **unverbundene Unternehmen** setzt voraus, dass das CRR-Kreditinstitut oder das Große Wertpapierinstitut für den Berichtszeitraum die nach § 26a Abs. 1 S. 2 KWG (ggf. iVm § 4 S. 1 WpIG) erforderlichen Angaben auch **tatsächlich offengelegt** hat. Ohne eine solche Offenlegung verbleibt es auch für solche Gesellschaften bei der Pflicht zur handelsrechtlichen Erstellung eines EIB. Der Befreiungstatbestand in § 342c Abs. 2 HGB für **oberste Mutterunternehmen** entspricht dem des § 342b Abs. 2 HGB für unverbundene Mutterunternehmen. Da § 342c HGB oberste Mutterunternehmen erfasst, muss der befreiende EIB gemäß § 342c Abs. 2 HGB – anders als in § 342b Abs. 2 HGB – allerdings nicht nur das oberste Mutterunternehmen abbilden, sondern sämtliche in den Konzernabschluss des Instituts einbezogenen Unternehmen umfassen.

74 Auch **Mittlere Wertpapierinstitute** iSd § 2 Abs. 17 WpIG unterliegen im Einklang mit Art. 27 RL (EU) 2019/2034 gemäß § 42 WpIG einer Pflicht zur

länderspezifischen Berichterstattung. Art. 48b Abs. 3 Bilanz-RL verweist aber nur auf die befreiende Wirkung der Berichterstattung nach Art. 89 RL 2013/36/EU. Daher konnte der deutsche Gesetzgeber Mittlere Wertpapierinstitute nicht von der Pflicht zur Erstellung eines handelsrechtlichen EIB befreien (vgl. BT-Drs. 20/5653, 50). Der Gesetzgeber ging aber davon aus, dass Mittlere Wertpapierinstitute, die gleichermaßen der Pflicht nach § 342b Abs. 1 bzw. § 342c Abs. 1 HGB und derjenigen nach § 42 WpIG unterfallen, aufgrund der in materieller Hinsicht vergleichbaren Anforderungen beide Pflichten in der Praxis durch einen einzigen Bericht werden erfüllen können.

75–77 *frei*

### 3. Tochterunternehmen mit Sitz im Inland von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat

#### a) Inhalt und Bedeutung der Vorschrift

78 § 342d HGB entspricht im Grundaufbau den §§ 342b und 342c HGB und ist Teil der Vorschriften der §§ 342b–342f HGB, die bestimmen, welche Unternehmen zur Erstellung eines EIB verpflichtet sind. Die §§ 342b–342d HGB verpflichten **Gesellschaften mit Sitz im Inland** (unverbundene Unternehmen, oberste Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen), die §§ 342e und 342f HGB verpflichten **Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat** mit Zweigniederlassungen im Inland.

79 § 342d iVm § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB verpflichtet:

- Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft iSd § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, deren oberstes Mutterunternehmen seinen Sitz in einem Drittstaat hat,
- die als inländisches Tochterunternehmen entweder mittelgroß oder groß iSd § 267 Abs. 2–4 HGB ist oder ausschließlich dem Zweck dient, die Berichtspflichten zu umgehen,
- wenn die umgerechneten Umsatzerlöse des obersten Mutterunternehmens in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen und
- kein befreiender EIB offengelegt worden ist.

80–81 *frei*

#### b) Umfang der Verpflichtung

82 Im Unterschied zu § 342b und § 342c HGB verpflichtet § 342d HGB weder ein unverbundenes Unternehmen noch ein oberstes Mutterunternehmen, sondern **Tochterunternehmen mit Sitz im Inland von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat**. Dem trägt § 342d Abs. 1 HGB zunächst dadurch Rechnung, dass er das Tochterunternehmen nicht zur Aufstellung eines EIB verpflichtet, sondern dazu, das oberste Mutterunternehmen aufzufordern, einen geeigneten EIB zur Verfügung zu stellen (→ Rn. 83). Nur

für den Fall, dass das oberste Mutterunternehmen dieser Aufforderung nicht nachkommt, wird gemäß § 342d Abs. 2 HGB das Tochterunternehmen verpflichtet, eine entsprechende Erklärung zu veröffentlichen und selbst einen EIB mit den ihr zur Verfügung stehenden Informationen zu erstellen (→ Rn. 84 f.).

83 § 342d Abs. 1 HGB verpflichtet die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des Tochterunternehmens dazu, das oberste Mutterunternehmen **aufzufordern**, dem Tochterunternehmen für das vergangene Geschäftsjahr einen EIB zur Verfügung zu stellen, der den Anforderungen der handelsrechtlichen Vorschriften genügt. Dass die Aufforderung nicht irgendeinen, sondern einen **gesetzeskonformen Bericht des obersten Mutterunternehmens** zum Gegenstand haben muss, erfolgt in Umsetzung von Art. 48e Abs. 2 Bilanz-RL, wonach „der Ertragsteuerinformationsbericht ... in einer mit den Artikeln 48b und 48c übereinstimmenden Weise oder gemäß den genannten Artikeln erstellt und gemäß Artikel 48d offengelegt und zugänglich gemacht wird“. Oberste Mutterunternehmen aus einem Drittstaat können somit nicht einen EIB zur Verfügung stellen, den sie möglicherweise nach den Vorschriften ihres Sitzstaats zu erstellen haben, wenn dieser den handelsrechtlichen Vorschriften nicht genügt. Die Pflicht zur Aufforderung ist freilich gegenstandslos, wenn die Gesellschaft **ohne Aufforderung** vom obersten Mutterunternehmen einen den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden EIB erhalten hat.

84 § 342d Abs. 2 HGB dient der Umsetzung von Art. 48b Abs. 4 UAbs. 2 S. 2 und Art. 48e Abs. 2 BilanzRL und ist anwendbar, wenn das oberste Mutterunternehmen dem Tochterunternehmen **trotz erfolgter Aufforderung** (→ Rn. 83) entweder **keinen EIB** zur Verfügung stellt oder einen EIB zur Verfügung stellt, der nicht den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht. Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des Tochterunternehmens sind dann zu einer **Erklärung** verpflichtet, dass das oberste Mutterunternehmen einen EIB entweder nicht oder nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechend zur Verfügung gestellt hat (§ 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB).

85 Zusätzlich zu der Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB (→ Rn. 84) sind die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des Tochterunternehmens dazu verpflichtet, für diese mit den Angaben, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann, selbst einen EIB **in Bezug auf die Tätigkeit des gesamten Konzerns** zu erstellen (§ 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB). Ein EIB nur für das Tochterunternehmen genügt demnach nicht. Auch dies entspricht den **steuerrechtlichen Vorschriften in § 138a Abs. 4 S. 3 und 4 AO**. Der Gesetzgeber hat sogar bei der Formulierung des § 342d Abs. 2 HGB („mit denjenigen Angaben, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann“) bewusst an § 138a Abs. 4 S. 3 AO angeknüpft, weil an die Beschaffungspflicht keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden sollen (BT-Drs. 20/5653, 53). Die Trennung der in Bezug genommenen handelsrechtlichen Vorschriften über Form und Inhalt des EIB in zwei Buchstaben hat den Hintergrund, dass (nur) ein Verstoß gegen die in § 342d Abs. 2 Buchst. a HGB

genannten Vorschriften gemäß § 342o Abs. 1 Nr. 1 HGB bußgeldbewehrt ist (so auch → Rn. 42).

86–88 *frei*

### c) Betroffene Gesellschaften und Organe

89 § 342d HGB erfasst **inländische Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat** gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Der Begriff des Tochterunternehmens ist nicht speziell für die §§ 342 ff. HGB definiert. Ein Tochterunternehmen iSd § 342d HGB ist damit ein Tochterunternehmen iSd § 290 Abs. 1 S. 1 HGB, also ein Unternehmen, auf das ein Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

90 Persönlich verpflichtet § 342d Abs. 1 HGB – wie schon die §§ 342b und § 342c HGB – die **Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs** eines Tochterunternehmens iSd § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Dies entspricht den nach § 342b HGB Verpflichteten. Einzelheiten daher → Rn. 45 ff.

91–92 *frei*

### d) Inländischer Sitz und Mutterunternehmen in einem Drittstaat

93 Das Tochterunternehmen muss seinen **Sitz im Inland** haben (§ 342d Abs. 1 Nr. 3 HGB). Diese Voraussetzung entspricht derjenigen für unverbundene Unternehmen. Einzelheiten daher → Rn. 53 ff.

94 Das **oberste Mutterunternehmen** des Tochterunternehmens muss seinen **Sitz in einem Drittstaat** und damit außerhalb des Geltungsbereichs der Bilanz-RL haben. Oberstes Mutterunternehmen ist auch für § 342d HGB das Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellen muss (§ 342a Nr. 2 HGB). Ist also das Mutterunternehmen des inländischen Tochterunternehmens in einem Drittstaat ansässig, dessen Mutterunternehmen allerdings in einem EU-Mitgliedstaat, fällt das inländische Tochterunternehmen nicht unter § 342d HGB und auch sonst unter keine der Vorschriften der §§ 342b–342f HGB, da das oberste Mutterunternehmen dann nach dem Pendant zu § 342c HGB in seinem Sitzstaat zur Erstellung eines EIB verpflichtet ist.

95–96 *frei*

### e) Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze

97 Die **Pflicht gemäß § 342d Abs. 1 HGB** (Aufforderung des obersten Mutterunternehmens zur Übersendung eines handelsrechtlichen EIB) entsteht nur, wenn die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens **ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse** in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag überschritten haben, der zum Wechselkurs v. 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Mio. EUR entspricht (§ 342d Abs. 1 HGB). Bezüglich der zeitlichen

Wirkungen entspricht die Regelung derjenigen für unverbundene Unternehmen. Einzelheiten daher → Rn. 65 ff. Zur Währungsumrechnung und Rundung → Rn. 100 f.

- 98 Die **Pflicht gemäß § 342d Abs. 2 HGB**, eine Erklärung zu erstellen, dass das Mutterunternehmen keinen geeigneten EIB zur Verfügung gestellt hat und diesen Bericht mit denjenigen Angaben, über die das Tochterunternehmen verfügt und die es beschaffen kann, knüpft nicht mehr gesondert an das Überschreiten einer Umsatzgrenze an. Seinem Wortlaut nach würde die Pflicht nach § 342d Abs. 2 HGB daher auch die Fälle erfassen, in denen das Tochterunternehmen wegen nachhaltigen Unterschreitens der Konzernumsatzgrenze keine Pflichten nach § 342d Abs. 1 HGB hätte. Dies ist aber im Lichte der Vorgabe in Art. 48b Abs. 4 Bilanz-RL und des § 342d Abs. 4 HGB, der explizit das Erlöschen der „Pflichten nach den Absätzen 1 und 2“ bei Unterschreiten der Umsatzgrenze regelt, nicht der Fall. Für das Entstehen der Pflichten nach § 342d Abs. 1 und 2 HGB ist damit gleichsam das Überschreiten der Konzernumsatzgrenze in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erforderlich.
- 99 **Konzernumsatzerlöse** nach § 342d Abs. 1 und 4 HGB sind gemäß § 342d Abs. 5 HGB nicht die nach deutschen oder europäischen Vorschriften bestimmten Konzernumsatzerlöse, sondern die Konzernumsatzerlöse, die sich bei Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ergeben, die nach dem jeweiligen nationalen Recht für die Aufstellung des Konzernabschlusses des obersten Mutterunternehmens gelten. Dies entspricht der Vorgabe in Art. 48a Abs. 2 Buchst. b BilanzRL. Der europäische Richtliniengeber hat sich sinnvollerweise für eine pragmatische Regelung entschieden und nicht verlangt, dass nur für Zwecke der Prüfung der Pflicht zur Erstellung eines EIB Konzernumsätze nach IFRS ermittelt werden müssen.
- 100 Da das oberste Mutterunternehmen seinen Sitz in einem Drittstaat hat und der Konzernabschluss daher in einer **Fremdwährung** aufgestellt werden wird, muss die angeordnete Umrechnung des Schwellenwerts in die Fremdwährung erfolgen, um feststellen zu können, ob dieser überschritten wird. Für diese Umrechnung gilt für alle Geschäftsjahre in der Zukunft der **Wechselkurs zum 21.12.2021**. Dies ist das Datum des Inkrafttretens der RL (EU) 2021/2101 (20. Tag nach Verkündung im ABl.EU), was der Vorgabe des Art. 48c Abs. 9 UAbs. 2 Bilanz-RL entspricht. Warum nicht der Wechselkurs zum jeweiligen Geschäftsjahresende gewählt wurde, ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Ein sachlicher Grund will jedenfalls nicht einleuchten. Die Währungen der meisten Drittstaaten oberster Mutterunternehmen von deutschen Tochtergesellschaften dürften zwar zum Euro nicht allzu stark schwanken, im Einzelfall kann es aber zu erheblichen Verzerrungen kommen. Weder im Handelsrecht noch im Steuerrecht ist es üblich, einen starren Wechselkurs zu verwenden. Zwar sind die Wechselkurse zum 21.12.2021 nur für die Umrechnung der Schwellenwerte und nicht für die Umrechnung der einzelnen Angaben im EIB maßgebend (→ Rn 165). Der starre Wechselkurs führt aber dazu,

dass Unternehmen mit Umsätzen, die in Gegenwartswerten deutlich über bzw. unter der Grenze von 750 Mio. EUR liegen, nicht berichtspflichtig bzw. berichtspflichtig werden.

**101** Die vom Gesetz angeordnete **Rundung** auf das nächste Tausend ist eine kaufmännische Rundung und daher Auf- oder Abrundung auf das nächste Tausend. Sie folgt Art. 48c Abs. 9 UAbs. 2 Bilanz-RL.

**102** Für das **steuerliche CbCR** nach § 138a AO sieht Anh. III Abschn. III B Nr. 4 EU-Amtshilfe-RL eine in zeitlicher Hinsicht flexible Währungsumrechnung vor. Jedenfalls wenn gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlüsse (und nicht andere Datenquellen auf Konzernspitzenebene) als Grundlage für die Berichterstattung dienen, sind sämtliche Beträge in die ausgewiesene funktionale **Währung** des berichtenden multinationalen Unternehmens umzurechnen, wobei der **durchschnittliche Wechselkurs** des angegebenen Jahres zugrunde zu legen ist. Das gilt mangels anderslautender Anordnung in § 138a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO auch für die Berechnung des Schwellenwertes von 750 Mio. EUR.

**103–** *frei*

**104**

#### **f) Befreiender EIB**

**105** Der **Befreiungstatbestand** in § 342d Abs. 3 HGB unterscheidet sich deutlich von den selektiven Befreiungstatbeständen des § 342b Abs. 2 und § 342c Abs. 2 HGB. Das liegt daran, dass § 342d HGB **Tochterunternehmen** erfasst. Die Erstellung eines EIB für den gesamten Konzern ist aber naturgemäß eine Aufgabe des obersten Mutterunternehmens im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses. Daher verpflichtet § 342d Abs. 1 HGB das Tochterunternehmen auch zunächst dazu, diesen beim obersten Mutterunternehmen anzufordern, damit das Tochterunternehmen diesen sodann offenlegen kann. Diese Anforderung (und damit auch die ersatzweise nach § 342d Abs. 2 HGB zu erfolgenden Eigenerstellung zur Offenlegung) kann unterbleiben, wenn der EIB bereits offengelegt worden ist. Insgesamt sind dazu **vier Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen**:

1. Das oberste Mutterunternehmen hat einen den **handelsrechtlichen Vorgaben entsprechenden EIB** erstellt,
2. der spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in mindestens einer Amtssprache der EU **kostenlos auf der Internetseite des obersten Mutterunternehmens veröffentlicht** wurde (→ Rn 106),
3. von einem **anderen Tochterunternehmen mit Sitz im Inland** spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache zur Einstellung in das Unternehmensregister (§§ 8b, 9a HGB) übermittelt oder **von einem Tochterunternehmen mit Sitz in einem anderen EU/EWR-Staat** nach Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts im Einklang mit der Bilanz-RL offengelegt worden (→ Rn. 107), und

4. den **Namen und den Sitz dieses Tochterunternehmens angibt**, das den Bericht gemäß § 342d Abs. 3 Nr. 2 HGB offengelegt hat, angibt (→ Rn. 108).

Diese Befreiung erfolgt vor dem Hintergrund, dass es unverhältnismäßig wäre, die Pflichten nach § 342d Abs. 1 und 2 HGB für das Tochterunternehmen fortbestehen zu lassen, wenn das oberste Mutterunternehmen den geforderten EIB kostenlos auf seiner Internetseite veröffentlicht hat und bereits ein anderes Tochterunternehmen diesen Bericht offengelegt hat (Entwurfsbegründung BT-Drs. 20/5653, 54). Dies entspricht im Ergebnis den **steuerrechtlichen Vorschriften in § 138a Abs. 4 S. 1 und 2 AO**, wonach eine inländische Konzerngesellschaft den länderbezogenen Bericht des gesamten Konzerns an das BZSt zu übermitteln hat, wenn nicht bereits von der Konzernobergesellschaft ein solcher Bericht übersandt worden ist.

**106** Die Befreiung setzt nach Nr. 1 voraus, dass das oberste Mutterunternehmen den EIB **auf seiner Internetseite veröffentlicht** hat. Die Veröffentlichung muss spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums (= für den EIB maßgebendes Geschäftsjahr, § 342a Nr. 6 HGB) erfolgen. Der Bericht muss kostenlos in mindestens einer **EU-Amtssprache** veröffentlicht werden (Englisch ist auch nach dem Brexit weiterhin möglich, da es Amtssprache in Irland und Malta ist). Außerdem muss die Veröffentlichung in einem **elektronischen Berichtsformat** sowie maschinenlesbar erfolgen. Dies ergibt sich daraus, dass der EIB u. a. gemäß § 342i Abs. 2 HGB erstellt sein muss (§ 342d Abs. 3 HGB), also unter Verwendung des von der Europäischen Kommission festzulegenden Formblatts und in einem maschinenlesbaren elektronischen Format (→ Rn. 288).

**107** Die Befreiung setzt nach Nr. 2 voraus, dass bereits **ein anderes Tochterunternehmen** als das Tochterunternehmen, dessen Pflichten nach § 342d Abs. 1 und 2 HGB in Rede stehen, den durch das oberste Mutterunternehmen erstellten EIB **offengelegt** hat. Die Offenlegung durch das andere Tochterunternehmen kann entweder im Unternehmensregister erfolgt sein, wenn das andere Tochterunternehmen seinen **Sitz im Inland** hat, oder aber nach den jeweiligen Vorschriften des nationalen Rechts, das in einem anderen **EU- oder EWR-Staat**, in dem das Tochterunternehmen seinen Sitz hat, zur Umsetzung der Offenlegungspflicht nach der Bilanz-RL erlassen worden ist. Das andere Tochterunternehmen muss somit den vom obersten Mutterunternehmen erstellten EIB in seinem Sitzstaat nach den Vorgaben der Bilanz-RL offenlegen; die Offenlegung in einem anderen Staat als dem Sitzstaat genügt nicht, selbst wenn die Vorgaben der Bilanz-RL eingehalten werden.

**108** Der **Name und der Sitz dieses Tochterunternehmens**, das den Bericht nach § 342d Abs. 3 Nr. 2 HGB in seinem Sitzstaat offengelegt hat, ist nach § 342d Abs. 3 Nr. 3 HGB im EIB zu nennen. Wird der EIB von einem obersten Mutterunternehmen in einem Drittstaat erstellt, das **mehrere Tochterunternehmen in der EU** hat, kann dieses oberste Mutterunternehmen mithin eines dieser Tochterunternehmen im EIB benennen, das den Bericht in seinem

Sitzstaat nach den Vorgaben der Bilanz-RL mit befreiender Wirkung für alle anderen EU-Tochterunternehmen offenlegt.

109–  
112 *frei*

#### 4. Inländische Zweigniederlassungen unverbundener oder verbundener Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat

##### a) Inhalt und Bedeutung der Vorschrift

- 113 Die Regelungen in § 342e und § 342f HGB entsprechen im Grundaufbau den anderen Vorschriften der §§ 342b–342f HGB, die bestimmen, welche Unternehmen zur Erstellung eines EIB verpflichtet sind. Während die §§ 342b–342d HGB Gesellschaften mit Sitz im Inland (unverbundene Unternehmen, oberste Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen) betreffen, erfassen die §§ 342e und 342f HGB **Drittstaat-Kapitalgesellschaften mit inländischen Zweigniederlassungen iSd § 342 Abs. 2 Nr. 2 HGB**, also Zweigniederlassungen, deren Umsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 12 Mio. EUR übersteigen und diesen Betrag danach in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils nicht unterschreiten oder ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflichten zu umgehen. Der einzige Unterschied zwischen § 342e und § 342f HGB besteht darin, dass die Drittstaat-Kapitalgesellschaft entweder ein **unverbundenes Unternehmen** (§ 342e HGB) oder ein **verbundenes Unternehmen** (§ 342f HGB) ist. Art. 48b Abs. 5 Bilanz-RL unterscheidet nicht zwischen unverbundenen und verbundenen Drittstaat-Unternehmen mit inländischer Zweigniederlassung – ebenso nicht § 342 Abs. 2 HGB für die Erfassung der inländischen Zweigniederlassung. Diese **Dopplung der Vorschriften** ist vergleichbar mit der bei inländischen Kapitalgesellschaften, die als unverbundene Unternehmen von § 342b HGB und als oberste Mutterunternehmen von § 342c HGB erfasst werden.
- 114 Im Einzelnen verpflichten die § 342e und § 342f HGB somit in den Fällen einer **Drittstaat-Kapitalgesellschaft** mit einer **inländischen Zweigniederlassung** iSd § 342 Abs. 2 Nr. 2 HGB
- die in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen oder, wenn solche nicht vorhanden sind, die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der die Zweigniederlassung betreibenden Drittstaat-Kapitalgesellschaft,
  - wenn bei unverbundenen Unternehmen die umgerechneten Umsatzerlöse oder bei verbundenen Unternehmen die umgerechneten Konzernumsatzerlöse des obersten Mutterunternehmens in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen,
  - bei verbundenen Unternehmen (§ 342e Abs. 1 Nr. 2 HGB) das oberste Mutterunternehmen kein Tochterunternehmen hat, das den Pflichten nach § 342d HGB oder vergleichbaren Pflichten in anderen EU-/EWR-Staaten unterliegt,
  - und kein anderer befreiender EIB offengelegt worden ist.

115– frei

116

**b) Umfang der Verpflichtung**

117 § 342e Abs. 1 HGB verpflichtet dazu, die Hauptniederlassung **aufzufordern**, der inländischen Zweigniederlassung für das vergangene Geschäftsjahr **einen EIB zur Verfügung zu stellen**, der den Anforderungen der handelsrechtlichen Vorschriften genügt (zum Begriff Hauptniederlassung → Rn. 131). § 342f Abs. 1 HGB ist inhaltsgleich, verpflichtet aber Zweigniederlassungen von verbundenen Unternehmen, so dass sich die Aufforderung, einen geeigneten EIB zur Verfügung zu stellen, nicht an die Hauptniederlassung, sondern an das oberste Mutterunternehmen zu richten hat. Beide Vorschriften dienen der Umsetzung von Art. 48b Abs. 5 UAbs. 2 und 6 Buchst. a, Art. 48c Abs. 9 UAbs. 2 und Art. 48e Abs. 2 Bilanz-RL und sind vergleichbar mit § 342d HGB. Die Vorlage eines EIB entspricht somit nur dann den Anforderungen des § 342e Abs. 1 und § 342f Abs. 1 HGB, wenn dieser den handelsrechtlichen Vorschriften genügt.

118 Wenn die Hauptniederlassung (§ 342e HGB) bzw. das oberste Mutterunternehmen (§ 342f HGB) trotz erfolgter Aufforderung (→ Rn. 117) entweder **keinen EIB** zur Verfügung stellt oder einen EIB zur Verfügung stellt, der nicht den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, gelten § 342e Abs. 2 bzw. § 342f Abs. 2 HGB, die der Umsetzung von Art. 48b Abs. 5 UAbs. 3 und Art. 48e Abs. 2 Bilanz-RL dienen. Die verpflichteten Personen (→ Rn. 123) sind dann zu einer **Erklärung** verpflichtet, dass die Hauptniederlassung (§ 342e HGB) bzw. das oberste Mutterunternehmen (§ 342f HGB) einen EIB entweder nicht oder nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechend zur Verfügung gestellt hat (§ 342e Abs. 2 Nr. 1, § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB).

119 Zusätzlich zu der Erklärung nach § 342e Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB (→ Rn. 118) sind die verpflichteten Personen dazu verpflichtet, für die Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit den Angaben, über die die Zweigniederlassung verfügt und die sie beschaffen kann, selbst einen **EIB in Bezug auf die Tätigkeit der gesamten Drittstaat-Kapitalgesellschaft bzw. des gesamten Konzerns** zu erstellen (§ 342e Abs. 2 Nr. 2, § 342f Abs. 2 Nr. 2 HGB). Ein EIB nur für die inländische Zweigniederlassung genügt demnach nicht. Dies entspricht den **steuerrechtlichen Vorschriften in § 138a Abs. 4 S. 3 und 4 AO**. Der Gesetzgeber hat sogar bei der Formulierung der § 342e Abs. 2, § 342f Abs. 2 HGB („mit denjenigen Angaben, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann“) bewusst an § 138a Abs. 4 S. 3 AO angeknüpft, weil an die Beschaffungspflicht keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden sollen. Trifft die Handlungspflicht allerdings nicht Personen iSd § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB (dazu → Rn. 124), sondern die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Drittstaat-Kapitalgesellschaft (oder deren oberstes Mutterunternehmen), ist anzunehmen, dass alle erforderlichen Angaben beschafft werden können (so zutreffend BT-Drs. 20/5653, 55).

120– frei

122

**c) Betroffene Gesellschaften und Organe**

123 Anders als bei inländischen Gesellschaften nach den §§ 342b–342d HGB, die stets Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB umfassen, verpflichten § 342e und § 342f HGB **nur Kapitalgesellschaften** mit Sitz in einem Drittstaat. **Personenhandelsgesellschaften** mit Sitz in einem Drittstaat fallen nicht in den Anwendungsbereich der Normen. Das nationale Recht folgt insoweit Art. 1 Abs. 1a S. 1 Bilanz-RL, der lediglich auf Unternehmen verweist, die eine Rechtsform haben, die einer der in Anh. I der Bilanz-RL genannten Kapitalgesellschaften vergleichbar ist (Entwurfsbegründung, BT-Drs. 20/5653, 48).

124 Im **Unterschied zu den §§ 342b–342d HGB** erfassen die §§ 342e und 342f HGB **keine rechtlich selbständigen Unternehmen**, sondern Zweigniederlassungen von Drittstaat-Kapitalgesellschaften. Die rechtliche Verpflichtung muss daher an bestimmte Personen anknüpfen, die die von dieser Drittstaat-Kapitalgesellschaft benannten Handlungsbevollmächtigten oder Vertreter sind. Dem tragen § 342e Abs. 1 und § 342f Abs. 1 HGB zunächst dadurch Rechnung, dass **die in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen** persönlich verpflichtet werden. Nach § 13e Abs. 2 HGB ist die Errichtung einer Zweigniederlassung durch eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland anzumelden. In dieser Anmeldung sind die Personen, die befugt sind, als ständige Vertreter für die Tätigkeit der Zweigniederlassung die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten, unter Angabe ihrer Befugnisse anzugeben (§ 13a Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB). Sofern solche Personen vorhanden sind, werden sie von § 342e Abs. 1 und § 342f Abs. 1 HGB persönlich verpflichtet. Andernfalls werden die **Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Drittstaat-Kapitalgesellschaft** verpflichtet. Dies entspricht den nach § 342b und § 342c HGB Verpflichteten. Einzelheiten daher → Rn. 45 ff.

125– frei

126

**5. Inländische Zweigniederlassung und Sitz in einem Drittstaat**

127 Die von § 342e und § 342f HGB erfasste Zweigniederlassung muss im Inland belegen sein und die **Voraussetzungen des § 342 Abs. 2 Nr. 2 HGB** erfüllen, also eine gewisse Größe haben. Andernfalls fällt sie nur unter die §§ 342e, 342f HGB, wenn sie nur zur Umgehung der Berichtspflichten errichtet worden ist (→ Rn. 37).

128 Zweigniederlassungen haben keine rechtlichen Satzungssitz, so dass die **inländische Belegenheit** ein **tatsächlicher Umstand** ist. Eine inländische Zweigniederlassung wird somit nicht durch die bloße Absicht oder den Beschluss der Unternehmensführung der Drittstaat-Kapitalgesellschaft gegründet, sondern erst dann, wenn die Drittstaat-Kapitalgesellschaft tatsächlich eine

festen Einrichtung im Inland zur Verfügung hat, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Dazu ist rechtliches Eigentum an der festen Einrichtung nicht nötig, es genügt auch jede andere Rechtsposition, die es der Drittstaat-Kapitalgesellschaft erlaubt, die feste Einrichtung dauerhaft für den eigenen Geschäftsbetrieb zu nutzen (zB Miet- oder Pachtvertrag). Die Begründung der festen Niederlassung beginnt daher in aller Regel mit der Übergabe, also dem Beginn der Zugangs- und Nutzungsberechtigung. Zum Begriff der Niederlassung und der steuerrechtlichen Bedeutung → Rn. 54.

129 Die Kapitalgesellschaft iSd §§ 342e und 342f HGB, die die inländische Zweigniederlassung hat, muss ihren **Sitz in einem Drittstaat** und damit außerhalb des Geltungsbereichs der Bilanz-RL haben. Wie beim Inlandssitz nach den §§ 342b–342d HGB kommt es ausschließlich auf den Satzungssitz und nicht auf den Ort der Geschäftsleitung an. Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland ist somit eine Drittstaat-Kapitalgesellschaft.

130 *frei*

#### a) Unverbundene Unternehmen (§ 342e HGB)

131 § 342e HGB verpflichtet dazu, die **Hauptniederlassung** aufzufordern, einen EIB zur Verfügung zu stellen. § 342e HGB verwendet den Begriff der Hauptniederlassung praktisch synonym für den **Ort der Geschäftsleitung** der Drittstaat-Kapitalgesellschaft. Dies ist vor allem der Tatsache geschuldet, dass eine Kapitalgesellschaft auch nur ihren Satzungssitz in einem Staat haben kann, während sie den Ort der Geschäftsleitung und damit auch ihre Hauptniederlassung in einem anderen Staat hat. So haben zahlreiche US-Unternehmen ihren Sitz in Irland, die operative Zentrale ist aber in den USA. Diese Gesellschaften fallen wegen des Sitzes unter den Geltungsbereich der Bilanz-RL und sind damit keine Drittstaat-Kapitalgesellschaften, obgleich ihre Hauptniederlassungen in einem Drittstaat sind. Sie müssen daher ohnedies nach dem nationalen Recht ihres EU-Sitzstaates einen EIB erstellen, der den Vorgaben der Bilanz-RL entspricht, so dass ihre inländischen Zweigniederlassungen nicht unter § 342e HGB fallen. Umgekehrt können Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten ihre Hauptniederlassungen in einem EU-/EWR-Staat haben. Sie sind dann aber Drittstaat-Kapitalgesellschaften. Eine inländische Zweigniederlassung einer solchen Drittstaat-Kapitalgesellschaft muss dann ebenso die Hauptniederlassung auffordern, ihr einen EIB zur Verfügung zu stellen, auch wenn diese Hauptniederlassung in einem anderen EU-/EWR-Staat belegen ist. Eine „Hauptniederlassung“ iSd § 342e Abs. 1 HGB kann also auch eine Hauptniederlassung in einem EU-/EWR-Staat sein, wenn der Sitz der Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat liegt.

132–  
133 *frei*

**b) Verbundene Unternehmen (§ 342f HGB)**

- 134 § 342f HGB verpflichtet dazu, das **oberste Mutterunternehmen** aufzufordern, einen EIB zur Verfügung zu stellen. Die von § 342f HGB verpflichtete Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit der inländischen Zweigniederlassung ist ein verbundenes Unternehmen und damit entweder selbst das oberste Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen eines obersten Mutterunternehmens. Oberstes Mutterunternehmen ist auch für § 342f HGB das Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellen muss (§ 342a Nr. 2 HGB).
- 135 Ist die Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit der inländischen Zweigniederlassung selbst das **oberste Mutterunternehmen**, muss dieses aufgefordert werden, den EIB zur Verfügung zu stellen. Die Regelung des § 342f HGB entspricht in diesem Fall der des § 342e HGB, wonach die Zweigniederlassung die Hauptniederlassung (derselben Kapitalgesellschaft) auffordern muss, den Verpflichtungen zur EIB-Berichterstattung nachzukommen. Die Regelung in § 342f Abs. 1 S. 1 HGB, wonach bei Fehlen von Personen nach § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB die gesetzlichen Vertreter der Drittstaat-Kapitalgesellschaft das oberste Mutterunternehmen aufzufordern haben, geht in diesem Fall ins Leere, weil die gesetzlichen Vertreter des obersten Mutterunternehmens nicht sich selbst auffordern können. Dies geht nur dann, wenn die Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit der inländischen Zweigniederlassung **ihrerseits Tochterunternehmen** eines (obersten) Mutterunternehmens, das seinen Sitz in einem Drittstaat hat, ist.
- 136 Hat das oberste Mutterunternehmen indes seinen **Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat**, fällt die inländische Zweigniederlassung der zwischengeschalteten Drittstaat-Tochtergesellschaft aus dem Anwendungsbereich des § 342f HGB heraus, da das oberste Mutterunternehmen dann nach dem Pendant zu § 342c HGB in seinem Sitzstaat zur Erstellung eines EIB verpflichtet ist. Dies ergibt sich aus § 342 Abs. 2 Nr. 1 HGB, wonach der Anwendungsbereich der Vorschriften über den EIB nur Drittstaat-Kapitalgesellschaften mit obersten Mutterunternehmen in einem Drittstaat erfasst. Ebenso verhält es sich auch im Fall der Tochtergesellschaft (→ Rn. 94).

137– *frei*

138

**c) Überschreiten und Unterschreiten der Größengrenze**

- 139 Die **Pflichten gemäß § 342e Abs. 1 bzw. § 342f Abs. 1 HGB** (Aufforderung der Hauptniederlassung bzw. des obersten Mutterunternehmens zur Übersendung eines handelsrechtlichen EIB) und **gemäß § 342e Abs. 2 bzw. § 342f Abs. 2 HGB** (Erklärung, dass die Hauptniederlassung bzw. das oberste Mutterunternehmen keinen geeigneten EIB zur Verfügung gestellt hat und Erstellung und Offenlegung eines solchen Berichts mit denjenigen Angaben, über die die inländische Zweigniederlassung verfügt und die sie beschaffen kann) entstehen nur, wenn

- § 342e HGB: die in den Jahresabschlüssen der Drittstaat-Kapitalgesellschaft **ausgewiesenen Umsatzerlöse** in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag überschritten haben, der zum Wechselkurs v. 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Mio. EUR entspricht (§ 342e Abs. 1 HGB) bzw.
- § 342f HGB: die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens **ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse** in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag überschritten haben, der zum Wechselkurs v. 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Mio. EUR entspricht (§ 342f Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Bezüglich der zeitlichen Wirkungen entspricht die Regelung derjenigen für unverbundene Unternehmen mit Sitz im Inland gemäß § 342b HGB. Einzelheiten daher → Rn. 60 f. sowie → Rn. 97 ff. für die Erforderlichkeit der Umsatzgrenzüberschreitung auch für die Pflichten nach § 342e Abs. 2 bzw. § 342f Abs. 2 HGB. Zur Währungsumrechnung und Rundung → Rn. 142.

**140** **Umsatzerlöse** nach § 342e Abs. 1 und 4 HGB sind gemäß § 342e Abs. 5 HGB nicht die nach deutschen oder europäischen Vorschriften bestimmten Umsatzerlöse, sondern die Umsatzerlöse, die sich bei Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ergeben, die nach dem jeweiligen nationalen Recht für die Aufstellung des Jahresabschlusses der Drittstaat-Kapitalgesellschaft gelten. Dies entspricht der Vorgabe in Art. 48a Abs. 2 Buchst. b Bilanz-RL. Der europäische Richtliniengeber hat sich sinnvollerweise für eine pragmatische Regelung entschieden und nicht verlangt, dass nur für Zwecke der Prüfung der Pflicht zur Erstellung eines EIB Konzernumsätze nach IFRS ermittelt werden müssen.

**141** Die Definition der **Konzernumsatzerlöse** nach § 342f Abs. 1 und 4 HGB ist in § 342f Abs. 5 HGB wortgleich zu § 342d Abs. 5 HGB geregelt (→ Rn. 99).

**142** Da die Kapitalgesellschaft, die die inländische Zweigniederlassung hat, ihren Sitz in einem Drittstaat hat und der Jahresabschluss daher wahrscheinlich in einer **Fremdwährung** aufgestellt werden wird, muss die angeordnete Umrechnung des Schwellenwerts in die Fremdwährung erfolgen, um feststellen zu können, ob dieser überschritten wird. Für diese Umrechnung gilt für alle Geschäftsjahre in der Zukunft der **Wechselkurs zum 21.12.2021**. Dies entspricht der Regelung in § 342d Abs. 1 und 4 HGB, Einzelheiten hierzu und zur Rundung → Rn. 100 f.

143– *frei*

145

#### **d) Befreiender EIB**

**146** **(1) Unverbundene Unternehmen (§ 342e HGB)**. Der Befreiungstatbestand in § 342e Abs. 3 HGB für unverbundene Unternehmen (zu § 342f HGB → Rn. 152 ff.) entspricht inhaltlich dem des § 342d Abs. 3 HGB. Auch § 342e HGB erfasst eine nachrangige Unternehmenseinheit, nämlich die

inländische Zweigniederlassung einer Drittstaat-Kapitalgesellschaft. Die Erstellung eines EIB für das gesamte Unternehmen ist naturgemäß eine Aufgabe der Hauptniederlassung im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses. Daher verpflichtet § 342e Abs. 1 HGB die inländische Zweigniederlassung auch zunächst dazu, diesen bei der Hauptniederlassung anzufordern, damit die inländische Zweigniederlassung ihn sodann offenlegen kann. Diese Anforderung (und damit auch die ersatzweise nach § 342e Abs. 2 HGB zu erfolgenden Eigenerstellung zur Offenlegung) kann gemäß § 342e Abs. 3 HGB unterbleiben, wenn der EIB bereits offengelegt worden ist. Insgesamt sind dazu – analog zu § 342d Abs. 3 HGB für Tochtergesellschaften – **vier Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen:**

1. Die Drittstaat-Kapitalgesellschaft hat einen den **handelsrechtlichen Vorgaben entsprechenden EIB** erstellt,
2. der spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in mindestens einer Amtssprache der EU **kostenlos auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht** wurde (→ Rn 147),
3. von einer **anderen inländischen Zweigniederlassung** spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache zur Einstellung in das Unternehmensregister übermittelt oder **von einer Zweigniederlassung in einem anderen EU/EWR-Staat** nach Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts im Einklang mit der Bilanz-RL offengelegt worden (→ Rn. 148), und
4. den **Namen und die Geschäftsanschrift dieser Zweigniederlassung angibt**, die den Bericht gemäß § 342e Abs. 3 Nr. 2 HGB offengelegt hat, angibt (→ Rn. 149).

Diese Befreiung erfolgt vor dem Hintergrund, dass es unverhältnismäßig wäre, die Pflichten nach § 342e Abs. 1 und 2 HGB für die inländische Zweigniederlassung fortbestehen zu lassen, wenn die Drittstaat-Kapitalgesellschaft den geforderten EIB kostenlos auf ihrer Internetseite veröffentlicht hat und bereits eine andere Zweigniederlassung diesen Bericht offengelegt hat (analog zu § 342d HGB → Rn. 105).

- 147** Die Befreiung setzt nach § 342e Abs. 3 Nr. 1 HGB voraus, dass die Drittstaat-Kapitalgesellschaft den EIB **auf ihrer Internetseite veröffentlicht** hat. Die Veröffentlichung muss spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums (= für den EIB maßgebendes Geschäftsjahr, § 342a Nr. 6 HGB) erfolgen. Der Bericht muss kostenlos in mindestens einer **EU-Amtssprache** veröffentlicht werden und die Veröffentlichung muss in einem **elektronischen Berichtsformat** sowie maschinenlesbar erfolgen (s. auch zu § 342d HGB → Rn. 106).

- 148** Die Befreiung setzt nach § 342e Abs. 3 Nr. 2 HGB voraus, dass bereits **eine andere Zweigniederlassung** als die Zweigniederlassung, deren Pflichten nach § 342e Abs. 1 und 2 HGB in Rede stehen, den durch die Drittstaat-Kapitalgesellschaft erstellten EIB **offengelegt** hat. Die Offenlegung durch die andere Zweigniederlassung kann entweder im Unternehmensregister erfolgt sein,

wenn die andere Zweigniederlassung **im Inland** belegen ist, oder aber nach den jeweiligen Vorschriften des nationalen Rechts, das in einem anderen **EU- oder EWR-Staat**, in dem die andere Zweigniederlassung belegen ist, zur Umsetzung der Offenlegungspflicht nach der Bilanz-RL erlassen worden ist. Die andere Zweigniederlassung muss somit den von der Kapitalgesellschaft aus einem Drittstaat erstellten EIB in ihrem Belegenheitsstaat nach den Vorgaben der Bilanz-RL offenlegen; die Offenlegung in einem anderen Staat als dem Belegenheitsstaat genügt nicht, selbst wenn die Vorgaben der Bilanz-RL eingehalten werden.

**149** Der **Name und die Geschäftsanschrift der anderen Zweigniederlassung**, die den Bericht nach § 342e Abs. 3 Nr. 2 HGB in ihrem Belegenheitsstaat offengelegt hat, ist nach § 342e Abs. 3 Nr. 3 HGB im EIB zu nennen. Wird der EIB von einer unverbundenen Drittstaat-Kapitalgesellschaft erstellt, die **mehrere Zweigniederlassungen in der EU** hat, kann diese Drittstaat-Kapitalgesellschaft mithin eine dieser Zweigniederlassungen im EIB benennen, die den Bericht in ihrem Belegenheitsstaat nach den Vorgaben der Bilanz-RL mit befreiender Wirkung für alle anderen EU-Zweigniederlassungen offenlegt.

**150–** *frei*

**151**

**152** **(2) Verbundene Unternehmen (§ 342f HGB).** Im Gegensatz zu § 342e HGB erfasst § 342f HGB nur inländische Zweigniederlassungen von Drittstaat-Kapitalgesellschaften, die **verbundene Unternehmen** sind. Die Drittstaat-Kapitalgesellschaft muss damit entweder selbst Tochterunternehmen sein oder Tochterunternehmen haben. Ist die Drittstaat-Kapitalgesellschaft selbst oberstes Mutterunternehmen, unterliegt sie nicht dem Geltungsbereich der Bilanz-RL und ist somit nicht originär verpflichtet, einen EIB zu erstellen. In diesem Fall greift § 342f HGB, indem die inländische Zweigniederlassung sie aufzufordern hat, einen EIB zu erstellen. Allerdings kann die Drittstaat-Kapitalgesellschaft **zusätzlich Tochterunternehmen in anderen EU-/EWR-Mitgliedstaaten** haben, die dann nach der § 342d HGB entsprechenden Vorschrift in diesen Staaten zur Erstellung und Offenlegung eines EIB verpflichtet sind. Ist dies der Fall und sind diese Tochtergesellschaften ihren Pflichten nachgekommen, entfällt für die inländische Zweigniederlassung nach § 342f Abs. 1 Nr. 2 HGB die Verpflichtung gemäß § 342f HGB.

**153** **Kein Fall eines befreienden EIB** liegt vor, wenn das oberste Mutterunternehmen in einem EU-/EWR-Staat ansässig ist und die Zweigniederlassung über eine Drittstaat-Tochterkapitalgesellschaft hält. Vielmehr ist in diesem Fall § 342f HGB von vornerein nicht anwendbar, weil nur Drittstaat-Kapitalgesellschaften erfasst werden, die oberste Mutterunternehmen in einem Drittstaat haben (→ Rn. 136).

**154** Der Befreiungstatbestand in § 342f Abs. 3 HGB entspricht inhaltlich dem des § 342e Abs. 3 HGB (→ Rn. 146). Für die Befreiung der inländischen Zweigniederlassung von den Pflichten nach § 342f Abs. 1 und 2 HGB sind

somit – analog zu § 342e Abs. 3 HGB – **vier Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen:**

1. Das oberste Mutterunternehmen hat einen den **handelsrechtlichen Vorgaben entsprechenden EIB** erstellt,
2. der spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in mindestens einer Amtssprache der EU **kostenlos auf der Internetseite des obersten Mutterunternehmens veröffentlicht** wurde (wie § 342e HGB, daher → Rn 147),
3. von einer **anderen inländischen Zweigniederlassung** spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache zur Einstellung in das Unternehmensregister übermittelt oder **von einer Zweigniederlassung in einem anderen EU/EWR-Staat** nach Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts im Einklang mit der Bilanz-RL offengelegt worden ist (wie § 342e HGB, daher → Rn. 148), und
4. den **Namen und die Geschäftsanschrift dieser Zweigniederlassung angibt**, die den Bericht gemäß § 342f Abs. 3 Nr. 2 HGB offengelegt hat, angibt (wie § 342e HGB, daher → Rn. 149).

155 *frei*

### III. Inhalt des EIB

#### 1. Aufbau der §§ 342g–342i HGB

156 Der EIB dient der Offenlegung **länderbezogener Ertragsteuerinformationen** auf Konzernebene oder bei unverbundenen Unternehmen auf der Ebene der Hauptniederlassung, also unter Einbeziehung der Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen. Die Vorschriften über den Inhalt des EIB müssen somit definieren, welche Unternehmen und Untereinheiten einzubeziehen sind (§ 342g HGB → Rn. 158 ff.), welche Angaben im Einzelnen als „Ertragsteuerinformationen“ zu machen sind (§ 342h → Rn. 168 ff.) bzw. weggelassen werden können (§ 342k HGB → Rn. 251 ff.), in welcher Währung sie zu machen sind (§ 342j HGB → Rn. 164) und auf welche Länder diese Angaben wie zu verteilen sind (§ 342i HGB → Rn. 234 ff.). Schließlich enthält § 342l HGB einen Verweis bezüglich der Form des EIB auf ein von der Europäischen Kommission festzulegendes elektronisches Format (→ Rn. 288 ff.).

157 *frei*

#### 2. Grundlagen

##### a) Einzubeziehende Unternehmen

158 Welche Unternehmen in den EIB einzubeziehen sind, wird in § 342g HGB bestimmt. Die Regelung setzt die Vorgaben von Art. 48c Abs. 1 Bilanz-RL um.

- 159 In den Fällen der §§ 342b und 342e HGB sind die vertretungsberechtigten Organe oder die Leitung der inländischen Zweigniederlassung eines **unverbundenen Unternehmens** zur Erstellung und Offenlegung eines EIB verpflichtet. Unverbundene Unternehmen sind weder selbst Tochtergesellschaft, noch sind sie Muttergesellschaft anderer Tochtergesellschaften (§ 271 Abs. 2 HGB). Folglich stellen sie **keinen Konzernabschluss** auf (Umkehrschluss zu § 290 Abs. HGB 1). Der EIB umfasst in diesen Fällen gemäß § 342g Nr. 1 HGB mithin **die Tätigkeiten des unverbundenen Unternehmens** mit seiner Hauptniederlassung und sämtlichen Zweigniederlassungen, festen Geschäftseinrichtungen und dauerhaften Geschäftstätigkeiten in anderen Ländern als dem Sitzstaat. Ohne grenzüberschreitende Tätigkeiten fällt ein unverbundenes Unternehmen von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der §§ 342–342p HGB (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB).
- 160 In den Fällen der §§ 342c, 342d und 342f HGB sind die vertretungsberechtigten Organe oder die Leitung der inländischen Zweigniederlassung eines **obersten Mutterunternehmens** zur Erstellung und Offenlegung eines EIB verpflichtet. Der EIB hat in diesen Fällen gemäß § 342g Nr. 2 HGB diejenigen **Tochterunternehmen** einzubeziehen, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten **Konzernabschluss** des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind. Das Gesetz stellt somit nicht darauf ab, welche Konzerngesellschaften einbezogen werden müssen und gibt auch keine Rechnungslegungsgrundsätze an, nach denen dies zu beurteilen wäre. Die Frage, welche Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind, ist folglich nach denjenigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu beurteilen, nach denen dieser Konzernabschluss aufgestellt wurde.
- 161 Gemäß § 342g Nr. 2 HGB werden nach dem eindeutigen Wortlaut nur **Tochterunternehmen** erfasst, die im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen worden sind, nicht etwa nach der Equity-Methode bilanzierte Anteile an assoziierten Unternehmen (so auch die Vorgabe des Art. 48c Abs. 1 Bilanz-RL; vgl. BT-Drs. 20/5653, 57). Die Einbeziehung des obersten Mutterunternehmens und sämtlicher Tochterunternehmen umfasst für jeden dieser Rechtsträger deren **Hauptniederlassung** und sämtliche **Zweigniederlassungen, feste Geschäftseinrichtungen** und **dauerhafte Geschäftstätigkeiten** in anderen Ländern als dem Sitzstaat.
- 162 Materiell deckt sich § 342g Nr. 2 HGB mit den **steuerrechtlichen Vorgaben für den länderbezogenen Bericht**, § 138a AO erfasst allerdings nur verbundene Unternehmen (→ Rn. 22), so dass Regelungen über unverbundene Unternehmen fehlen.
- 163 *frei*

**b) Währung**

- 164 § 342j HGB setzt Art. 48c Abs. 8 Bilanz-RL um und knüpft die Währung des EIB an die **Berichtswährung des Jahres- und Konzernabschlusses** der berichtspflichtigen Einheit.
- 165 Gemäß § 342j Abs. 1 HGB ist in den **Inlandsfällen** der §§ 342b, 342c und 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB der EIB in Euro zu erstellen. Denn der Jahresabschluss eines gemäß § 342b HGB berichtspflichtigen unverbundenen Unternehmens mit Sitz im Inland ist in Euro aufzustellen (§ 244). Auch der Konzernabschluss eines gemäß § 342c HGB berichtspflichtigen obersten Mutterunternehmens mit Sitz im Inland muss in Euro aufgestellt werden (§ 244 iVm § 298 Abs. 1 und ggf. § 315e Abs. 1 HGB). Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in Art. 48c Abs. 8 UAbs. 2 Bilanz-RL muss auch der von einem im Inland ansässigen Tochterunternehmen erstellte eigene EIB (Fall des § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB) in Euro erstellt werden, da das inländische Tochterunternehmen seine Jahresabschlüsse gemäß § 244 HGB in Euro aufstellt und offenlegt. Eine **Währungsumrechnung** in Euro für Zwecke des EIB gibt es damit nicht, denn der EIB übernimmt die Berichtswährung aus dem Jahres- oder Konzernabschluss. Die etwas eigenwillige Währungsumrechnung zum Wechselkurs am 21.12.2021 hat somit nur Bedeutung für die Frage, ob die Umsatzgrenze von 750 Mio. Euro überschritten worden ist (dazu → Rn. 100).
- 166 In den **Drittstaatenfallen** des § 342e HGB muss der EIB dieselbe Währung ausweisen, in der der Jahresabschluss des unverbundenen Unternehmens aufgestellt wird, und in den Fällen des § 342d Abs. 1 und 3 HGB und des § 342f HGB muss der EIB dieselbe Währung ausweisen wie der Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens. Eine Umrechnung in Euro ist nicht vorgesehen.
- 167 *frei*

**3. Nicht länderbezogene Pflichtangaben**

- 168 § 342h HGB regelt die Angaben, die in einem EIB gemacht werden müssen und setzt damit in der Hauptsache Art. 48c Abs. 2 und 3 Bilanz-RL um. § 342h Abs. 1 HGB enthält **Angaben, die nicht länderbezogen erfolgen**. **Länderbezogene Angaben** werden separat in § 342h Abs. 2 HGB aufgeführt und in § 342h Abs. 3 HGB näher definiert (→ Rn. 179 ff.). Nach welchen Ländern diese Angaben zu machen sind, regelt § 342i HGB. § 342h Abs. 4 HGB enthält schließlich ein **Wahlrecht**, die Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB nach Maßgabe der Angaben für den steuerrechtlichen länderbezogenen Bericht (in Deutschland § 138a AO) zu machen. Nach § 342h Abs. 5 HGB ist im EIB darauf hinzuweisen, ob dieses Wahlrecht ausgeübt worden ist (→ Rn. 185).
- 169 § 342h Abs. 1 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a Bilanz-RL. Die **Trennung der Pflichtangaben in § 342h Abs. 1 und 2 HGB** hat den Hintergrund, dass für die in § 342h Abs. 1 HGB

genannten Angaben **kein länderbezogener Ausweis** möglich und nötig ist. Diese Angaben sind zum größten Teil Selbstverständlichkeiten, nämlich:

1. In den Fällen der §§ 342b und 342e HGB der **Name** des unverbundenen Unternehmens oder in den Fällen der §§ 342c, 342d und 342f HGB der Name des obersten Mutterunternehmens.
  2. Der **Berichtszeitraum**, also das Geschäftsjahr, für das der EIB erstellt wird (§ 342a Nr. 6 HGB).
  3. Die verwendete **Währung** (§ 342j HGB).
- 170** Darüber hinaus bestimmt § 342h Abs. 1 Nr. 4 HGB, dass der EIB in den Fällen der §§ 342c, 342d und 342f HGB die Namen aller in den Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens **einbezogenen Tochterunternehmen** angeben muss, die
1. ihren Sitz in einem **EU-/EWR-Staat** oder
  2. in einem Land oder Gebiet, das am 1.3. des Berichtszeitraums auf der sog. **schwarzen oder grauen Liste** genannt ist (Anhänge I oder II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke),  
haben (→ Rn. 171).
- 171** Die die Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke enthält einen **Anhang I (schwarze Liste)** mit den nicht kooperativen Ländern und Gebieten und einen **Anhang II (graue Liste)** mit dem Stand der Zusammenarbeit mit der EU in Bezug auf die zur Umsetzung der Grundsätze des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich eingegangenen Verpflichtungen. Anhang II führt die Staaten und Gebiete auf, welchen Fristen für die Anpassung zugesagter Gesetzänderungen in Richtung internationaler Standards gegeben wurden, die bei Zuwiderhandlung jedoch auf die schwarze Liste verschoben werden sollen. In den Anhang II werden somit Länder und Gebiete aufgenommen, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erfüllen, aber die Umsetzung von Reformen zugesagt haben. Auf beiden Listen befinden sich in aller Regel **kleinere Drittstaaten oder Steuerhoheitsgebiete**, da das Listing der Steuergebiete durch die EU-Mitgliedstaaten einstimmig erfolgen muss und damit weder EU-Mitgliedstaaten noch größere Drittstaaten mit Fürsprechern in der EU gelistet werden (vgl. Haun/Sauer IStR 2021, 917 (918)). Die einzige Ausnahme ist Russland, das seit dem 14.2.2023 auf der schwarzen Liste aufgeführt wird.
- 172** Der **Begriff „Steuerhoheitsgebiete“** entspricht wortgleich dem des Art. 48a Abs. 1 Nr. 3 Bilanz-RL. In der Regel sind Steuerhoheitsgebiete Staaten. Allerdings gibt es sowohl innerhalb einiger Staaten Gebiete, die fiskalisch autonom sind (zB Hongkong und Macau innerhalb der Volksrepublik China), als auch Gebiete, die zwar völkerrechtlich zu einem bestimmten Staat gehören, dies aber selbst ablehnen und eigene Steuern erheben, so dass diese faktisch fiskalisch autonom sind (zB Nordzypern). Steuerhoheitsgebiete sind darüber hinaus auch die zum Kronbesitz zählenden Kanalinseln (Guernsey, Jersey etc.).

- 173 Das **Abstellen auf den Stand zum 1.3. des Berichtszeitraums** erfolgt, weil ein „Listing“ zu diesem Zeitpunkt nach § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 HGB für den länderbezogenen Ausweis maßgeblich ist. In Umsetzung des eindeutigen Wortlauts von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a Bilanz-RL müssen in den Konzernabschluss einbezogene verbundene Unternehmen, die ihren Sitz in einem gelisteten Land oder Gebiet haben, gemäß § 342h Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b HGB auch dann genannt werden, wenn für das betreffende Steuerhoheitsgebiet gemäß § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB (noch) keine Pflicht zum getrennten Ausweis besteht, weil das Land oder Gebiet am 1.3. des unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahres dort noch nicht aufgeführt war (vgl. BT-Drs. 20/5653, 58; krit. Rimmelspacher/Kliem WPg 2023, 792 (795)). Es ist somit erforderlich, auch in solchen EIB die Namen aller Tochterunternehmen anzugeben, die ihren Sitz in einem Steuerhoheitsgebiet haben, das am 1.3. des Berichtszeitraums auf der grauen Liste aufgeführt ist, wenn für das betreffende Steuerhoheitsgebiet mangels Listings zum 1.3. des Vorjahres keine Pflicht zum getrennten Ausweis (dazu → Rn. 238) besteht (vgl. auch IDW v. 28.10.2022, S. 7).
- 174 Die von § 342h Abs. 1 Nr. 4 HGB verlangten Angaben ergeben sich im Falle des § 342c HGB (inländisches oberstes Mutterunternehmen) gemäß § 313 Abs. 2 Nr. 1, ggf. iVm § 315e Abs. 1 HGB, auch aus dem **Konzernanhang**. Dies ist beabsichtigt, um übermäßigen Erfüllungsaufwand zu vermeiden (Erwägungsgrund 13 RL (EU) 2021/2101). Die amtliche Begründung zum Gesetzentwurf hält daher einen Querverweis im EIB auf die entsprechenden Angaben im Konzernanhang für vertretbar (BT-Drs. 20/5653, 58), wobei dies nur dann angemessen erscheint, wenn der Anhang genauso niedrigschwellig abrufbar und in derselben Sprache offengelegt worden ist.
- 175 *frei*

#### 4. Länderbezogene Angaben

##### a) Überblick

- 176 § 342h Abs. 2 HGB regelt die Pflichtangaben zu dem oder den einzubeziehenden Unternehmen, die – im Gegensatz zu den Pflichtangaben nach § 342h Abs. 1 HGB – **länderbezogen** auszuweisen sind. § 342i HGB bestimmt, für welche Länder und Steuerhoheitsgebiete ein getrennter Ausweis zu erfolgen hat (→ Rn. 235 ff.) und wie die Angaben den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zugeordnet werden (→ Rn. 242 ff.).
- 177 § 342h Abs. 3 HGB enthält **Vorgaben für die in Abs. 2 genannten Pflichtangaben**. Sie verfolgen das Ziel, die Angaben im EIB möglichst kohärent zu den Angaben in den Jahresabschlüssen der in den Bericht einbezogenen Unternehmen auszugestalten. Denn Jahresabschlüsse und EIB sind nach der Entscheidung des EU-Gesetzgebers gleichermaßen bilanzrechtliche Berichtsinstrumente, für die möglichst ein einheitliches (bilanzrechtliches) Verständnis gelten sollte (vgl. BT-Drs. 20/5653, 59).

178 Der Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages forderte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens ohne Änderung des Gesetzentwurfs die Bundesregierung dazu auf, sich in den Verhandlungen über den noch ausstehenden EU-Durchführungsrechtsakt zur Festlegung des Formblatts für den EIB (§ 342l Abs. 1 HGB) dafür einzusetzen, dass das Formblatt ein Textfeld enthält, in das Unternehmen **zusätzliche freiwillige Angaben** aufnehmen können, um die Pflichtangaben in geeigneter Weise unterfüttern und ergänzen zu können (BT-Drs. 20/6758, 9). Ungeachtet dessen können die Unternehmen stets – wie auch im Jahres- und Konzernabschluss – freiwillig zusätzliche Angaben machen, um den Informationsgehalt zu verbessern. Dies gilt explizit nach dem insoweit nicht in deutsches Recht umgesetzten Art. 48c Abs. 7 Bilanz-RL zur Vorbeugung von Fehlinterpretationen bezüglich der zu zahlenden und der gezahlten Ertragsteuern (→ Rn. 223).

179–  
180 *frei*

#### b) Wahlrecht zur Verwendung des steuerlichen Country-by-Country-Reports (CbCR)

181 § 342h Abs. 4 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 3 Bilanz-RL und räumt den Berichterstellern das **Wahlrecht** ein, die nach § 342h Abs. 2 erforderlichen Angaben nicht nach den Vorgaben des § 342h Abs. 3 HGB, sondern **nach Maßgabe der steuerrechtlichen Vorgaben** zu machen. Diese sind im deutschen Recht in § 138a AO geregelt. Da der EIB aber auch von Unternehmen erstellt wird, die nicht den steuerlichen Regelungen in Deutschland unterliegen, knüpft § 342h Abs. 4 HGB nicht an § 138a AO an, sondern an die unionsrechtliche Grundlage in Anh. III Abschn. III Teil B und C der EU-Amtshilfe-RL.

182 Die Ausübung des Wahlrechts setzt nach dem Wortlaut des § 342h Abs. 4 HGB nicht voraus, dass das Unternehmen **zur Erstellung eines steuerrechtlichen länderbezogenen Berichts verpflichtet** ist oder dieser Verpflichtung nachkommt. Unverbundene Unternehmen, die nicht von § 138a AO erfasst werden (→ Rn. 22), können somit gleichwohl vom Wahlrecht des § 342h Abs. 4 HGB Gebrauch machen.

183 Mit dem Wahlrecht soll den Berichterstellern die Möglichkeit gegeben werden, die Angaben, die das Unternehmen bereits nach geltendem Recht gegenüber der Finanzverwaltung nach Ländern aufgeschlüsselt offenlegt, weitestgehend auch zu Zwecken der öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichterstattung zu verwenden. Dadurch soll der Erfüllungsaufwand auf ein verhältnismäßiges Maß begrenzt werden. Das Wahlrecht kann nur **insgesamt** ausgeübt werden. Eine teilweise Berichterstattung nach den Vorgaben für den länderbezogenen Bericht gegenüber der Finanzverwaltung ist somit nicht gestattet.

184 Auch in Bezug auf einen EIB, bei dem von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht worden ist, gibt § 342h Abs. 2 HGB weiter verbindlich vor, **welche**

**Angaben** in aufgeschlüsselter Form gemacht werden müssen. So gehört zB das ausgewiesene Kapital zwar zu den Pflichtangaben nach § 138a AO, nicht aber zu den Pflichtangaben nach § 342h Abs. 2 HGB (→ Rn. 231). Daran ändert sich nichts durch Ausübung des Wahlrechts nach § 342h Abs. 4 HGB. Der EIB muss folglich auch bei Ausübung des Wahlrechts sämtliche Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB enthalten, diese Angaben dürfen aber nach Maßgabe der steuerrechtlichen Vorgaben gemacht werden. Nur die **Vorgaben nach § 342h Abs. 3 HGB** brauchen dann **nicht beachtet** zu werden.

185 In Übereinstimmung mit Art. 48c Abs. 10 Bilanz-RL schreibt § 342h Abs. 5 HGB vor, dass die Berichtersteller in dem Bericht angeben müssen, ob sie von dem Wahlrecht in § 342h Abs. 4 HGB Gebrauch machen. Der **Hinweis** ist damit eine **Pflichtangabe**. Auch wenn von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht worden ist, muss der Hinweis enthalten sein und die Nichtausübung beinhalten.

186– *frei*

187

### e) Die einzelnen Pflichtangaben

188 **(1) Beschreibung der Geschäftstätigkeiten.** § 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB setzt Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. b Bilanz-RL um. Anzugeben ist eine kurze Beschreibung der **Art der Geschäftstätigkeiten** der einbezogenen Unternehmen im Berichtszeitraum. Die Beschreibung sollte die wichtigsten Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum enthalten.

189 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 2 AO hat der **steuerrechtliche CbCR** eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten jeweils unter Angabe deren wichtigster Geschäftstätigkeiten zu enthalten. Dies entspricht inhaltlich dem Handelsrecht. Zwar schreibt § 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB zunächst nur vor, die einbezogenen Unternehmen zu nennen und damit nur einbezogene Rechtsträger, nicht aber Niederlassungen (Betriebsstätten). Jedoch sind die Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB gemäß § 342i Abs. 2 HGB demjenigen Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem die Niederlassung oder feste Geschäftseinrichtung belegen ist oder die dauerhafte Geschäftstätigkeit besteht, auf die sich die Angaben jeweils beziehen, sofern die Niederlassung, feste Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit im betreffenden Steuerhoheitsgebiet der Ertragsteuer unterliegen kann.

Ein oberstes Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland entwickelt Computerspiele. Eine Tochtergesellschaft mit Sitz in Südkorea produziert mit den Charakteren aus den Computerspielen Zeichentrickserien. Diese Tochtergesellschaft betreibt in Japan einen Freizeitpark.

Im EIB sind die drei Geschäftstätigkeiten anzugeben, und zwar die des obersten Mutterunternehmens (Computerspiele) und die des Tochterunternehmens getrennt nach Niederlassungen (Filmproduktion und Freizeitpark). Hieran ändert sich nichts durch die Ausübung des Wahlrechts nach § 342h Abs. 4 HGB.

190 *frei*

191 **(2) Zahl der Arbeitnehmer.** § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. c Bilanz-RL. Anzugeben ist die **Zahl der**

**Arbeitnehmer** im Berichtszeitraum. Gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 1 HGB ist die Arbeitnehmerzahl iSd § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB – im Einklang mit Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. c Bilanz-RL – in **Vollzeitäquivalenten** anzugeben. Eine reine Angabe nach Köpfen ist somit nicht zulässig. Die Regelung ist insoweit bestimmter als die nationalen Angabepflichten für den Anhang (§ 285 Nr. 7 HGB) und den Konzernanhang (§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

192 Arbeitnehmer sind nur **eigene Arbeitnehmer**. Nicht einzubeziehen sind damit **Leiharbeitnehmer**, weil diese schon nach der bisherigen handelsrechtlichen Begriffsauslegung nicht als Arbeitnehmer einzubeziehen sind (vgl. Rimmelpacher/Kliem WPg 2023, 792 (796)), sowie **Arbeitnehmer von Subunternehmen**. Entsprechend sind auch freiberufliche Mitarbeiter keine eigenen Arbeitnehmer, selbst wenn diese im jeweiligen Staat sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer qualifiziert werden (**Scheinselbständige**). Entscheidend ist somit die arbeitsrechtliche bzw. vertragsrechtliche Qualifizierung im jeweiligen Staat. Für den Fall, dass im Unternehmen – zB nach Privatisierungen – noch **beamtete Mitarbeiter** verblieben sind, stellen diese keine eigenen Arbeitnehmer dar, weil sie Staatsbedienstete sind.

193 Mangels Angaben zum maßgebenden Stand für die Zahl der Arbeitnehmer liegt es – so die Begründung zum Gesetzentwurf – nahe, die Arbeitnehmerzahl auf Basis des **Durchschnitts** der im Berichtszeitraum beschäftigten Personen zu bestimmen, da dies auch den bilanzrechtlichen Angabepflichten im Anhang (§ 285 Nr. 7 HGB) bzw. Konzernanhang (§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB) entspricht (Einzelheiten zur Durchschnittsbildung → B 40 Rn. 308). Der Gesetzgeber hat aber mangels unionsrechtlicher Verpflichtung von einer entsprechenden Vorgabe absichtlich abgesehen, um auch andere Methoden der Ermittlung der Zahl der Arbeitnehmer zu gestatten (BT-Drs. 20/5653, 59). Das DRSC steht **kritisch zur Durchschnittsbildung**, da sie über die unionsrechtliche Vorschrift hinausgeht, nach der lediglich „die Zahl der Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten“ offenzulegen ist (DRSC v. 31.10.2022, S. 2). Dem ist zuzustimmen. Insbesondere ist eine **Durchschnittsbildung nicht nötig**, wenn man Vollzeitäquivalente angeben muss.

Ein Unternehmen hat zwei Arbeitnehmer, die nicht in Vollzeit ganzjährig beschäftigt sind. Arbeitnehmer 1 arbeitet in Vollzeit vom 1.1. bis zum 30.6. des Berichtsjahres. Arbeitnehmer 2 besetzt vom 1.4. bis zum 31.12. eine 60 %-Teilzeitstelle.

Arbeitnehmer 1 entspricht 0,5 Vollzeitäquivalenten, Arbeitnehmer 2 entspricht 60 % von 75 % = 0,45 Vollzeitäquivalenten. Beide Arbeitnehmer entsprechen somit zusammen 0,95 Arbeitnehmer in Vollzeitäquivalenten.

194 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. i AO hat der **steuerliche CbCR** die Zahl der Beschäftigten zu enthalten. Maßgebend sind hierfür die **Vollzeitäquivalente** (Anhang III Abschn. III C Nr. 1.8 EU-Amtshilfe-RL). Eine Durchschnittsbildung nach anerkannten Methoden ist danach zulässig, wenngleich unnötig, wenn man die geschuldeten Jahresarbeitsstunden summiert und hieraus die Anzahl der Arbeitnehmer in Vollzeitäquivalenten bildet (→ Rn. 191). Die Angabe der „Beschäftigten“ weicht begrifflich von der Angabe der

„Arbeitnehmer“ ab. Dies dürfte sich vor allem auf die Frage der Einbeziehung von **Leiharbeitnehmern** auswirken. Anhang III Abschn. III C Nr. 1.8 EU-Amtshilfe-RL gestattet es jedenfalls, unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit mitwirken, als Beschäftigte zu zählen. Es handelt sich aber nur um ein Wahlrecht. Wird es im steuerrechtlichen CbCR ausgeübt, gilt dies bei Wahlrechtsausübung des § 342h Abs. 4 HGB auch für den EIB.

195–  
196  
197 *frei*

**(3) Erträge im Berichtszeitraum.** § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. d und UAbs. 2 Bilanz-RL. Anzugeben sind die **Erträge im Berichtszeitraum**. Dazu bestimmt § 342h Abs. 3 Nr. 2 HGB näher, was in diesem Zusammenhang als „Erträge“ zu berücksichtigen ist. Diese Vorschrift unterscheidet nicht nach der Ansässigkeit des verpflichteten Unternehmens, sondern ausschließlich danach, ob der Jahresabschluss nach einem Recht eines EU-/EWR-Staates und damit in Übereinstimmung mit der Bilanz-RL (→ Rn. 197) oder nach anderen Standards inkl. IFRS (→ Rn. 198) aufgestellt worden ist.

**198** Die Angabe der Erträge im Berichtszeitraum hat ausdrücklich einschließlich der **Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen** zu erfolgen (§ 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB). Im Unterschied zum länderbezogenen Bericht nach § 138a AO (→ Rn. 199) ist ein separater Ausweis der Erträge aus Geschäften mit fremden Dritten und aus solchen mit nahestehenden Unternehmen und Personen nicht erforderlich. Erträge mit nahestehenden Personen genießen steuerrechtlich besonders hohe Aufmerksamkeit, weil mit diesen Erträgen (und den bei der nahestehenden Person entsprechenden Aufwendungen) Gewinne von einem zum anderen Rechtsträger verlagert werden können. Grenzüberschreitend fallen solche Vergütungen unter den **Vorbehalt des Fremdvergleichs**, so dass der Ausgabenabzug nur akzeptiert wird, wenn fremdübliche Verrechnungspreise vereinbart worden sind (vgl. Art. 9 OECD-MA, in Deutschland umgesetzt in § 1 Abs. 1 AStG). Für die handelsrechtliche Berichterstattung bedarf es dieses gesonderten Ausweises jedoch nicht. Ein **freiwilliger separater Ausweis** bleibt aber möglich und ist nicht untersagt. Die Formulierung „nahestehende Unternehmen und Personen“ ist nach dem Willen des Gesetzgebers im Einklang mit Art. 2 Nr. 3 Bilanz-RL im Lichte der gemäß der IAS-VO in das EU-Recht übernommenen IAS/IFRS auszulegen und erschließt sich daher derzeit aus IAS 24 (BT-Drs. 20/5653, 59). Im Kern stimmt diese Definition mit der steuerrechtlichen in § 1 Abs. 2 AStG überein. Nahestehend ist eine Person insbesondere dann, wenn sie das berichtende Unternehmen beherrscht oder an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist, maßgeblichen Einfluss auf das berichtende Unternehmen hat oder im Management des berichtenden Unternehmens oder eines Mutterunternehmens des berichtenden Unternehmens eine Schlüsselposition bekleidet.

**199** Das Gesetz verweist in § 342h Abs. 3 Nr. 2 (und Nr. 3) HGB ausschließlich auf den **Jahresabschluss**. Dies ist Absicht, denn der **Konzernabschluss** des

obersten Mutterunternehmens enthält als **konsolidierter Abschluss** gerade nicht die Erträge und Aufwendungen zwischen den einbezogenen Unternehmen, die aber anzugeben sind (→ Rn. 194). Ein für einen Konzern aufgestellter EIB knüpft somit nicht an die Konzernerträge, sondern die Summe sämtlicher Erträge aus den Einzelabschlüssen an. Diese Anknüpfung an die Jahresabschlüsse führt allerdings dazu, dass **Umsätze zwischen rechtlich unselbständigen Teilen** von Unternehmen nicht aufzuführen sind. Steuerrechtlich ist dies im Rahmen der **Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten** eines Rechtsträgers erforderlich, um die Besteuerungsrechte zwischen verschiedenen Staaten aufzuteilen (vgl. Art. 7 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 OECD-MA; in Deutschland § 1 Abs. 5 AStG). Da Leistungsbeziehungen zwischen Betriebsstätten jedoch keine Außenumsätze sind und folglich auch keine Gegenleistung gewährt wird, sind sie im Jahresabschluss insoweit nicht enthalten, als weder Erträge noch Aufwendungen durch sie beeinflusst werden. Per Saldo entsprechen sich diese Erträge und Aufwendungen freilich, so dass der Jahresüberschuss selbst nicht berührt wird. Allerdings ist ein Vergleich einer Unternehmensgruppe, die hauptsächlich Tochtergesellschaften unterhält, mit einer Unternehmensgruppe, die hauptsächlich Betriebsstätten unterhält, verzerrt.

Ein unverbundes Unternehmen U mit Sitz in Deutschland erzielt handelsrechtlich Umsätze (Erträge) iHv 1 Mrd. EUR und Aufwendungen von 900 Mio. EUR. Es unterhält in Frankreich, den Niederlanden und Österreich Niederlassungen, die steuerrechtlich von allen beteiligten Staaten als Betriebsstätten qualifiziert werden. Zu dem Gesamtumsatz steuern die einzelnen Standorte wie folgt bei: Stammhaus Deutschland 100 Mio. EUR, Frankreich 400 Mio. EUR, Niederlande 300 Mio. EUR und Österreich 200 Mio. EUR. Da die Produkte, welche die ausländischen Niederlassungen veräußern, allesamt in Deutschland produziert werden, sind steuerlich fiktive Umsätze aus den internen Lieferungen dieser Produkte dem deutschen Stammhaus zuzurechnen und entsprechende Aufwendungen den ausländischen Betriebsstätten zu belasten. Hieraus ergibt sich eine Ergebnisverteilung von: Stammhaus Deutschland +450 Mio. EUR, Frankreich –200 Mio. EUR, Niederlande –150 Mio. EUR und Österreich –100 Mio. EUR.

Die steuerrechtlichen Umsätze sind somit wie die steuerrechtlichen Aufwendungen um 450 Mio. EUR höher als die handelsrechtlichen. Per Saldo gleichen sich beide Erhöhungen aus.

Obwohl somit keine Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichem Jahresüberschuss und den steuerrechtlichen Ergebnissen nach dem Recht sämtlicher Staaten bestehen, ist die Aussagekraft des EIB bezüglich der Umsätze verzerrt. Denn bei der Verteilung der Erträge stehen im EIB nur die handelsrechtlichen Erträge von 1 Mrd. EUR zur Verfügung. Wäre U indessen kein unverbundes Unternehmen, sondern ein oberstes Mutterunternehmen, und die Niederlassungen wären Tochtergesellschaften von U, würden die Umsätze zwischen diesen rechtlich selbständigen Einheiten auch handelsrechtlich abgebildet werden, so dass Umsätze iHv 1,45 Mrd. EUR zur Verteilung zur Verfügung stünden.

**200** § 342h Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a HGB spezifiziert, wie die Erträge von in den Bericht einbezogenen Unternehmen zu bestimmen sind, die ihren Jahresabschluss nach dem jeweils für sie geltenden **nationalen Recht** im Einklang mit den Vorgaben Bilanz-RL aufstellen. Die Regelung nennt bestimmte Ertragsposten der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß Bilanz-RL, nämlich:

1. Im **Gesamtkostenverfahren**:
  - Nettoumsatzerlöse
  - Sonstige betriebliche Erträge
  - Erträge aus Beteiligungen

- Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens
  - Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
2. Im **Umsatzkostenverfahren**:
- Nettoumsatzerlöse
  - Sonstige betriebliche Erträge
  - Erträge aus Beteiligungen
  - Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens
  - Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen.

Nicht berücksichtigt werden die **von verbundenen Unternehmen bezogenen Dividenden**.

Explizit ausgenommen aus der Definition der Erträge sind damit die in einer nach dem **Gesamtkostenverfahren** aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung erforderlichen **Ausgleichsposten** (Bestandsveränderungen, andere aktivierte Eigenleistungen).

**201** § 342h Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b HGB spezifiziert, wie die Erträge aller anderen in den Bericht einbezogenen Unternehmen zu bestimmen sind, etwa die Erträge von Unternehmen mit **Sitz in einem Drittstaat** oder von Unternehmen, die ihren Sitz zwar in einem EU/EWR-Staat haben, ihren Jahresabschluss jedoch nach den IFRS aufstellen. Auch für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die ihren Jahresabschluss nach den Vorgaben der Bankbilanz-RL respektive der Versicherungsbilanz-RL aufstellen, gilt § 342h Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b HGB. Die Begriffsdefinition verweist auf die jeweiligen Rechnungslegungsgrundsätze, auf deren Grundlage der Jahresabschluss für den Berichtszeitraum aufgestellt wird. Ausgenommen sind neben Erträgen aus direkt im Eigenkapital erfassten Wertanpassungen die nach § 342h Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a HGB von verbundenen Unternehmen erhaltenen Dividenden.

**202** Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a–c AO hat der **steuerrechtliche CbCR** zu enthalten (a) die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit **nahestehenden Unternehmen**, (b) die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit **fremden Unternehmen** und (c) die **Summe aus diesen Positionen**. Für die Pflichtangaben in § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO – Umsatzerlöse mit nahestehenden und nicht nahestehenden Personen – gibt es im Handelsrecht keine Entsprechung in § 342h Abs. 2 HGB. Daher sind auch bei Ausübung des Wahlrechts nach § 342h Abs. 4 HGB diese Angaben aus dem steuerlichen CbCR nicht in den EIB zu überführen. Die Pflichtangabe in § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB – Erträge im Berichtszeitraum – entspricht daher im steuerrechtlichen CbCR nur der Pflichtangabe in § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO. Gemäß Anhang III Abschn. III C Nr. 1.2 EU-Amtshilfe-RL umfassen die **Erträge im steuerlichen CbCR** Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und Liegenschaften, aus Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen, Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge. Ob

damit auch die in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung erforderlichen Ausgleichsposten (Bestandsveränderungen, andere aktivierte Eigenleistungen) im steuerlichen CbCR aufgenommen sind (→ Rn. 203), muss offenbleiben. Einerseits werden diese Posten nicht explizit in Anhang III Abschn. III C Nr. 1.2 EU-Amtshilfe-RL genannt. Andererseits könnte man sie als von den „etwaigen sonstigen Beträgen“ als erfasst ansehen. Sofern die Bestandsveränderungen im steuerrechtlichen CbCR in den Erträgen aufgenommen werden, müssen sie bei Ausübung des Wahlrechts nach § 342h Abs. 4 HGB auch in den EIB übernommen werden. Zur zulässigen **Datenquelle** und damit den zu verwendenden Rechnungslegungsdaten → Rn. 209.

**203** Nicht unter den Erträgen erfasst werden im steuerrechtlichen CbCR von anderen Geschäftseinheiten bezogene Zahlungen, die im Steuerhoheitsgebiet des Zahlungsleistenden als **Dividenden** behandelt werden. Auch diese Regelung stimmt mit § 342h Abs. 3 Nr. 2 HGB überein, wonach die von verbundenen Unternehmen bezogenen Dividenden nicht zu berücksichtigen sind. Die Formulierung „andere Geschäftseinheiten“ ist zwar offener als „verbundene Unternehmen“ und erfasst auch Betriebsstätten. Zahlungen von einer zur anderen Betriebsstätte werden aber in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ohnehin nicht als Aufwand und Ertrag erfasst. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 342h Abs. 4 HGB hat somit auf die Angabe der Erträge im Berichtszeitraum keine nennenswerten Auswirkungen.

204– *frei*

**205**

**206**

**(4) Gewinn vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum.** § 342h Abs. 2 Nr. 4 HGB setzt Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. e Bilanz-RL um und bestimmt, dass der Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum länderbezogen anzugeben ist. Gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 3 HGB wird hierzu – wie bei den Erträgen – auf die **Rechnungslegungsgrundsätze** verwiesen, auf deren Grundlage der Jahresabschluss eines einbezogenen Unternehmens für den Berichtszeitraum aufgestellt wird. Dies ist folglich der Jahresüberschuss zzgl. der Ertragsteuern. Bezüglich der Maßgeblichkeit des Jahresabschlusses anstelle des Konzernabschlusses gilt für die Angabe der Gewinne dasselbe wie für die Angabe der Erträge im Berichtszeitraum (→ Rn. 194). Da jedoch der Gewinn eine Saldogröße ist, wirkt das Weglassen der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen zu den unselbständigen Niederlassungen weniger verzerrend als bei den Erträgen (s. das Beispiel → Rn. 195, dort ist die Summe der Betriebsstättengewinne identisch mit dem Jahresüberschuss des unverbundenen Unternehmens). Einschränkend gilt dies aber nur, wenn die Gewinne (Verluste) der Niederlassungen dasselbe Vorzeichen haben wie der Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag).

Das unverbundene Unternehmen U mit Sitz in Deutschland erzielt einen handelsrechtlichen Gewinn vor Ertragsteuern von 100 Mio. EUR bei Umsätzen von 1 Mrd. EUR. Es hat im Berichtszeitraum eine Niederlassung in Belgien eröffnet. Die von dieser Niederlassung erzielten Umsätze betragen 10 Mio. EUR.

In gleicher Höhe fielen Aufwendungen an. Auf der Basis der handelsrechtlichen Zahlen entfällt damit der gesamte Gewinn auf Deutschland, während die belgische Niederlassung einen Gewinn von 0 EUR erzielt.

Steuerlich werden die Waren und Dienstleistungen, die das Stammhaus der belgischen Betriebsstätte liefert bzw. erbringt, fremdüblich quantifiziert. Hieraus ergibt sich eine Erhöhung der Erträge des Stammhauses um 50 Mio. EUR und eine entsprechende Erhöhung der Aufwendungen der belgischen Betriebsstätte. Versteuert werden somit beim Stammhaus in Deutschland 150 Mio. EUR und bei der belgischen Niederlassung –50 Mio. EUR (Verlustvortrag in das Folgejahr).

Fällt nun in Deutschland eine Steuerbelastung von 30 % an, so beträgt der Ertragsteueraufwand 45 Mio. EUR. Gleichzeitig wird im EIB ein auf Deutschland entfallender Gewinn vor Ertragsteuern von 100 Mio. EUR ausgewiesen. Hieraus ergibt sich eine verzerrte rechnerische Steuerquote von 45 %.

- 207** Zur **Definition des Begriffs** „Ertragsteuern“ → Rn. 207 ff. Bei der Ermittlung des Gewinns vor Ertragsteuern sind aber weder die zu zahlenden Ertragsteuern noch die gezahlten Ertragsteuern hinzuzurechnen, sondern die Ertragsteuern, die **den Jahresüberschuss tatsächlich gemindert** haben. Dies beinhaltet auch die Bildung und Auflösung latenter Steuern und Steuerrückstellungen für künftige Steuerrisiken sowie auch solche Steueraufwendungen, die fälschlicherweise als solche erfasst wurden.
- 208** Eine Kürzung um **von verbundenen Unternehmen erhaltene Dividenden** beim Gewinn sieht der Gesetzeswortlaut – anders als bei den Erträgen nach § 342h Abs. 3 Nr. 2 HGB – nicht explizit vor. Zwecks Einklangs mit der Angabe der Erträge plädieren Rimmelspacher/Kliem WPg 2023, 792 (796) unter Verweis auf die entsprechende Empfehlung der OECD, beim Vorsteuerergebnis entsprechend zu verfahren. Dies liegt einerseits nahe, weil diese Ausschüttungen zwar den Gewinn des Ausschüttungsempfängers erhöht, nicht aber den Gewinn des Ausschüttenden vermindert haben, so dass die fehlende Kürzung von Ausschüttungen zu einer Aufblähung des Gesamtgewinns führen. Auch spricht für ein Herausrechnen von Dividenden, die von verbundenen Unternehmen bezogen werden, dass diese idR nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen (im deutschen Steuerrecht gemäß § 8b Abs. 1 KStG). Andererseits gibt es zahlreiche Größen, die die Gewinne der einzelnen Konzerngesellschaften berühren, ohne den Konzerngewinn zu tangieren, insb. die konzerninternen Geschäftsbeziehungen, die aber für den EIB gerade nicht herausgerechnet werden. Die Steuerfreiheit von Ausschüttungen ist ebenso kein Alleinstellungsmerkmal konzerninterner Ausschüttungen, sondern gilt auch für Ausschüttungen, die von nicht verbundenen Unternehmen bezogen werden. Zudem sehen die nationalen Steuerrechtsordnungen zahlreiche, zT auch sehr weitgehende Steuerbefreiungen für bestimmte Einnahmen vor. Schließlich werden gemäß § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB auch die Bestandsveränderungen im Vorratsvermögen und bei den aktivierten Eigenleistungen herausgerechnet, ohne dass diese beim Gewinn herauszurechnen sind. Es lassen sich somit zahlreiche gute Gründe dafür finden, verschiedene Posten aus dem Gewinn vor Steuern herauszurechnen. Vor dem Hintergrund des Zwecks des EIB, die Öffentlichkeit darüber zu informieren, ob multinationale Unternehmen in den Staaten, wo sie tätig sind, einen angemessenen Beitrag zum Steueraufkommen leisten, ist es aber ausreichend, auf den in der externen

Rechnungslegung ermittelten Gewinn (vor Ertragsteuern) als Richtgröße für die Leistungsfähigkeit des Unternehmens abzustellen.

- 209 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. f AO hat der **steuerrechtliche CbCR** das „Jahresergebnis vor Ertragsteuern“ zu enthalten. Ein inhaltlicher Unterschied zum „Gewinn vor Ertragsteuern“ gemäß § 342h Abs. 2 Nr. 4 HGB besteht nicht. Anh. III Abschn. III C Nr. 1.3 EU-Amtshilfe-RL verwendet den Begriff „Vorsteuergewinn (-verlust)“ und meint damit dasselbe, insbes. sind auch außerordentliche Einnahmen- und Ausgabenposten erfasst. Nach welchem **Rechnungslegungsstandard** im steuerlichen CbCR der Vorsteuergewinn (-verlust) zu ermitteln ist, wird in § 138a AO nicht vorgegeben (seit dem JStG 2020 → BeckOK/Matthes AO § 138a Rn. 6). Denn hierzu führt Anh. III Abschn. III B Nr. 4 EU-Amtshilfe-RL aus, dass es dem Unternehmen freigestellt ist, Daten aus seiner konsolidierten Unternehmensberichterstattung, aus den gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüssen der einzelnen Unternehmen, aus für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus seiner internen Rechnungslegung zu verwenden. Es ist nicht notwendig, die Angaben zu Erträgen, Gewinnen und Steuern im CbCR mit den konsolidierten Abschlüssen in Einklang zu bringen. Anpassungen für Unterschiede zwischen den in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen müssen nicht vorgenommen werden. Das steuerrechtliche CbCR erweist sich damit als recht großzügig bei der Verwendung vorhandener Datenquellen. Vor dem Hintergrund, dass das CbCR dem Ziel dient, den Finanzbehörden einen Überblick zu verschaffen, ob die Verteilung des Steuersubstrats auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete angemessen ist, erscheint dies sachgerecht.

210– *frei*

211

- 212 (5) **Zu zahlende Ertragsteuern im Berichtszeitraum.** § 342h Abs. 2 Nr. 5 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. f Bilanz-RL. Anzugeben ist die für den Berichtszeitraum **zu zahlende Ertragsteuer**. In Deutschland zählen zu den Ertragsteuern die **Körperschaftsteuer** zzgl. Solidaritätszuschlag oder andere (derzeit nicht erhobene) Annexsteuern sowie die **Gewerbsteuer**. Auch die ggf. ab 2024 anfallende **Mindeststeuer**, die in allen Mitgliedstaaten der EU auf der Basis der RL (EU) 2022/2523 (in Deutschland umgesetzt im Mindeststeuergesetz – MinStG) zu erheben ist (→ Rn. 5), ist eine Ertragsteuer. Die deutsche Besonderheit der Erhebung der Gewerbesteuer ist wohl auch der Grund für die sinngemäße Übersetzung des in der englischen Sprachfassung verwendeten Begriffs „income tax“ mit „Ertragsteuern“ anstelle mit „Einkommensteuern“, was auch namensgebend für den EIB war. Dazu ist anzumerken, dass der Aufwandsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ heißt und sich folglich der Begriff „Ertrag“ dort nur auf die Gewerbesteuer bezieht. Hätte man sich daran orientiert, müsste auch in § 342h HGB statt des Begriffs „Ertragsteuern“ der Begriff „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ verwendet werden. Dies

hätte aber dazu geführt, dass die Namensgebung des ganzen Berichts als „EIB“ wieder hinterfragt worden wäre. Hinzu kommt, dass auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur der Oberbegriff „Ertragsteuern“ für gewinnbezogene Steuern verwendet wird. Kurios ist in diesem Zusammenhang, dass der EIB wegen seiner deutschen Bezeichnung in der RL (EU) 2021/2101 auch im österreichischen UGB nun so benannt worden ist, obwohl Österreich keine Gewerbesteuer erhebt, sondern ausschließlich Körperschaftsteuer und damit eine „income tax“.

- 213 § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB konkretisiert den in § 342h Abs. 2 Nr. 5 HGB verwendeten Begriff „zu zahlende Ertragsteuer“. Entsprechend Art. 48c Abs. 2 UAbs. 3 Bilanz-RL entspricht die **geschuldete Ertragsteuer** „dem laufenden Steueraufwand auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtszeitraums ohne latente Steuern und Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“. Es handelt sich um eine Saldogröße; so dass Aufwendungen und Erträge aus derselben Steuer folglich aufzurechnen sind, obwohl das Gesetz nur vom Steueraufwand spricht (so auch Grotherr FR 2023, 193 (199); IDW v. 28.10.2022, S. 8).
- 214 Im Schrifttum wird zutreffend darauf hingewiesen, dass der Informationsgehalt durch die **Ausklammerung latenter Steuern** reduziert wird (vgl. Bachmann/Freytag/Seifert DK 2023, 347 (349); Grotherr FR 2023, 193 (203); Kirsch DStR 2023, 54 (60 f.); Müller/Müller IRZ 2022, 547 (549 f.)). Latente Steuern sind Anpassungen des auf der Basis des steuerlichen Ergebnisses berechneten Steueraufwands an das handelsrechtliche Ergebnis, sofern die Abweichungen nur zeitlich begrenzt und damit nicht permanent sind (Einzelheiten → B 235). Setzt der Adressat eines EIB die geschuldete Steuer ins Verhältnis zum Gewinn vor Steuern, kann das Ergebnis durch das Weglassen der latenten Steuern verzerrend sein und gerade keine verlässliche Aussage über die Steuerbelastung dieser Gewinne vermitteln. Möchten Unternehmen Missverständnisse der Öffentlichkeit durch scheinbar stark verzerrte oder schwankende Steuerquoten vermeiden, sollten sie freiwillig die latenten Steuern länderspezifisch in der EIB aufnehmen (→ Rn. 223).
- 215 Die Definition der „zu zahlende[n] Ertragsteuer“ in § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB ist allerdings aus anderen Gründen **widersprüchlich**. Laufende Steuern auf den Gewinn werden unterjährig über Steuervorauszahlungen und nach Ablauf des Besteuerungszeitraums über eine Abschlusszahlung oder -erstattung erhoben. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses kann zwar berechnet werden, welche Abschlusszahlung fällig wird, wenn die Steuern erklärungsgemäß festgesetzt werden. Erfolgt aber die Festsetzung – wie in Deutschland – mittels Steuerbescheid, liegt dieser in der Regel noch nicht vor. Insoweit wird die Steuer dennoch geschuldet, denn sie ist bereits entstanden (§ 38 AO). Diese Steuerschuld aus der Abschlusszahlung ist eine ungewisse Verbindlichkeit, so dass sie als **Rückstellung iSd § 249 Abs. 1 S. 1 HGB** auszuweisen ist. Die Ungewissheit besteht aber nicht dem Grunde nach. Die Schuld ist realisiert, was auch daran deutlich wird, dass im Erstattungsfall die

entsprechende Forderung unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen ist. Verstünde man die Ausnahme in § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB von „**Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten**“ als eine Anknüpfung an sämtliche Steuerrückstellungen iSd § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, dürfte dieser Teil der Steuerschuld im Nachzahlungsfall nicht berücksichtigt werden, während eine entsprechende Forderung im Erstattungsfall nicht herausgerechnet würde. In beiden Fällen ist aber die Nachzahlung oder Erstattung Teil des „laufenden Steueraufwands auf zu versteuernde Gewinne“.

- 216 Das IDW hatte in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf des Gesetzes zur Einführung des EIB eine entsprechende Klarstellung angeregt (IDW v. 8.2.2023, S. 4). Da diese nicht erfolgt ist, wird im Schrifttum teilweise dafür plädiert, die zurückgestellten Steuern für das Berichtsjahr entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes auszunehmen (vgl. Grotherr FR 2023, 193 (200)). Indes gelangt man auch ohne gesetzliche Klarstellung **durch Auslegung zum richtigen Ergebnis**. Denn der Wortlaut des Gesetzes ist – wie unter → Rn. 215 beschrieben – nicht eindeutig. Er fordert zum einen, den laufenden Steueraufwand auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste zu bestimmen, ordnet aber zum anderen die Herausrechnung der Steuerrückstellungen an. Da beides gleichzeitig nicht möglich ist, muss dieser Widerspruch durch Auslegung aufgelöst werden. Das Unionsrecht hilft ebenso nicht weiter, da nach Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. f Bilanz-RL zwar der „Betrag der noch zu zahlenden Ertragsteuer für das betreffende Geschäftsjahr, der auf Grundlage der laufenden Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste im betreffenden Geschäftsjahr [...] berechnet wird“, anzugeben ist. Der Begriff „laufende Steueraufwendungen“ bezieht sich aber nach Art. 48c Abs. 2 UAbs. 3 Bilanz-RL nur auf „die Tätigkeiten eines Unternehmens im betreffenden Geschäftsjahr und beinhalten keine latenten Steuern oder Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten.“ Das Unionsrecht enthält demnach denselben Widerspruch bzw. ist die Ursache hierfür. Weiterführend ist aber die Vorgabe zum steuerrechtlichen CbCR in § 138a AO, auf die zur Auflösung dieses Widerspruchs auch im EIB zurückgegriffen werden sollte (→ Rn. 216).
- 217 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO hat der **steuerrechtliche CbCR** „die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern“ anzugeben. Dies umfasst somit auch die **Rückstellungen für Steuern für das Berichtsjahr**. Zwar hat Deutschland mit § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO nicht wortlautgetreu der Vorgabe der EU-Amtshilfe-RL umgesetzt, denn auch dort heißt es: „Die laufenden Steueraufwendungen entsprechen nur Tätigkeiten des laufenden Jahres und umfassen keine latenten Steuern oder Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten.“ (Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.5 EU-Amtshilfe-RL). Der deutsche Gesetzgeber hat sich vielmehr von der Definition des in der englischen Sprachfassung der EU-Amtshilfe-RL für „zu zahlende Ertragsteuer“ verwendeten Begriffs „**Income tax accrued (current year)**“ in der **OECD Guidance** leiten lassen. Dort heißt es unter Tz. 4.1: „Income Tax Accrued-Current Year is the amount

of accrued current tax expense recorded on taxable profits or losses for the Reporting Fiscal Year of all Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction irrespective of whether or not the tax has been paid (e. g. based on a preliminary tax assessment).“ Ganz eindeutig sind damit auch noch nicht gezahlte aber auf der Basis einer Schätzung für das laufende Jahr zurückgestellte Ertragsteuern zu berücksichtigen. Folglich hat der deutsche Gesetzgeber bei der Formulierung des § 138a AO zutreffend den englischen Begriff „Income tax accrued (current year)“ übersetzt mit „im Wirtschaftsjahr gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern“ (BT-Drs. 18/9536, 38). Da auch in Art. 48c Bilanz-RL in der englischen Sprachfassung der Begriff „Income tax accrued (current year)“ verwendet wird, spricht alles dafür, die Übersetzung in das deutsche Handelsrecht genauso vorzunehmen und sich an der Definition der OECD zu orientieren, denn nur so wird der „laufende Steueraufwand auf zu versteuernde Gewinne“ zutreffend abgebildet. Im Wege der Auslegung ist daher die als Rückstellung ausgewiesene Nachzahlung für die laufende Periode nicht als „Rückstellung für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ nach § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB auszunehmen. Herauszurechnen sind nur solche Steuerrückstellungen, die über die Veranlagung hinausgehende Steuerrisiken abbilden oder für andere Jahre als das Berichtsjahr gebildet werden (Korn DK 2023, 443 (446); ebenso Rimmelpacher/Kliem WPg 2023, 792 (797); im Ergebnis auch Kirsch WPg 2023, 226 (233)).

218– frei

220

221 **(6) Gezahlte Ertragsteuern im Berichtszeitraum.** § 342h Abs. 2 Nr. 6 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. g Bilanz-RL und verpflichtet zum Ausweis der im Berichtszeitraum gezahlten Ertragsteuer **auf Kassenbasis**. Wie schon bei den zu zahlenden Steuern ist hier die **Saldoposition** anzugeben, so dass Erstattungen mit Zahlungen derselben Steuer aufzurechnen sind.

222 Gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 5 HGB sind in Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 4 Bilanz-RL gezahlte Ertragsteuern alle im Berichtszeitraum für diesen und für alle Vorjahre entrichteten Ertragsteuern. Dazu zählen auch Steuer-schulden, die durch Aufrechnung mit Ansprüchen erloschen sind. **Latente Steuern** sind folglich nicht zu berücksichtigen. **Quellensteuerabzüge** sind beim Steuerschuldner und nicht beim Haftungsschuldner zu berücksichtigen. Dies beinhaltet in Ermangelung einer anderslautenden Bestimmung auch die Quellensteuern auf erhaltene Dividenden von verbundenen Unternehmen, die bei der Berechnung der Erträge herauszurechnen sind (→ Rn. 203). Diese Quellensteuern werden vom ausschüttenden Unternehmen gezahlt, sind aber im EIB dem Ausschüttungsempfänger zuzuordnen, allerdings als Steuerzahlung im Ansässigkeitsstaat des ausschüttenden Unternehmens, da dort die Besteuerung stattgefunden hat (vgl. auch Kirsch, WPg 2023, 226 (235)).

Das oberste Mutterunternehmen M mit Sitz in Deutschland hat eine Tochtergesellschaft TG in Irland, die wiederum an der Enkelgesellschaft EG in Kanada beteiligt ist. EG erzielt einen Gewinn vor Steuern von

100 Mio. EUR, TG einen Gewinn vor Steuern von 200 Mio. EUR und MU einen Gewinn vor Steuern von 300 Mio. EUR.

Im Berichtsjahr leistete EG eine Ausschüttung von 50 Mio. EUR an TG; dabei werden 10 % kanadische Quellensteuer (5 Mio. EUR) einbehalten und bei TG vollständig auf deren Corporate Tax in Irland angerechnet. TG leistete eine Ausschüttung von 100 Mio. EUR an MG ohne Quellensteuereinbehalt in Irland (gemäß EU-Mutter-Tochter-Richtlinie).

Für EG wird Corporate Tax in Kanada von 25 Mio. EUR festgesetzt und annahmegemäß noch im Berichtszeitraum (zB über Vorauszahlungen) gezahlt. Für TG werden in Irland 25 Mio. EUR festgesetzt und nach Anrechnung der kanadische Quellensteuer 20 Mio. EUR im Berichtszeitraum gezahlt. Der steuerliche Gewinn von MU beträgt nach Abzug der zu 95 % steuerfreien Ausschüttung von TG (§ 8b Abs. 1 und 5 KStG) 205 Mio. EUR. Es werden Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für MU in Deutschland iHv 70 Mio. EUR festgesetzt und gezahlt.

Im EIB für den Konzern hat MG zu berichten:

|                           | Deutschland | Irland | Drittstaaten | Summe |
|---------------------------|-------------|--------|--------------|-------|
| Gewinn vor Steuern        | 300         | 200    | 100          | 600   |
| Zu zahlende Ertragsteuern | 70          | 25     | 25           | 120   |
| Gezahlte Ertragsteuern    | 70          | 20     | 30           | 120   |

Das vorstehende Beispiel zeigt, dass die Berücksichtigung von Quellensteuern zu einer Verschiebung bei der Länderzurechnung zwischen den zu zahlenden Ertragsteuern und den gezahlten Ertragsteuern führt. Denn Quellensteuern werden im Quellenstaat gezahlt, sie werden aber auf die zu zahlende Ertragsteuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet.

**223** In dem EIB 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. Eine entsprechende Regelung enthält Art. 48c Abs. 7 Bilanz-RL, die jedoch nicht in deutsches Recht umgesetzt worden ist, weil es den Unternehmen grundsätzlich nicht untersagt ist, über die gesetzlichen Pflichtangaben hinaus freiwillige Angaben aufzunehmen. Das DRSC hätte sich allerdings aufgrund der Wichtigkeit dieser Erläuterung die Aufnahme einer expliziten Wahlrechtsregel im HGB gewünscht (DRSC v. 31.10.2022, S. 3). Eine **wesentliche Ursache für Unterschiede zwischen zu zahlenden und gezahlten Ertragsteuern** ist zunächst das zeitliche Auseinanderfallen zwischen Besteuerungszeitraum und Fälligkeit. Bei stark schwankenden Gewinnen führt dies zwangsläufig dazu, dass die gezahlten Ertragsteuern, die sich tendenziell am Gewinn des Vorjahres orientieren, nicht zum laufenden Gewinn passen. Wie das Beispiel unter → Rn. 222 zeigt, erklären auch hohe anrechenbare Quellensteuern Unterschiede zwischen zu zahlenden und gezahlten Ertragsteuern, wobei sich diese Unterschiede nicht auf den Gesamtbetrag beziehen, sondern auf die länderbezogene Angabe. Ganz generell bietet es sich aber an, stets dann freiwillige Informationen offenzulegen, wenn die **rechnerische Steuerquote sehr hoch oder sehr niedrig ist**. Ursache hierfür können das Weglassen latenter Steuern im Rahmen der Pflichtangaben zu den zu zahlenden Steuern sein (→ Rn. 40), die fehlende Verrechnung von Verlusten, wenn zB in einem Steuerhoheitsgebiet zwei Einheiten unterhalten werden, wobei eine Einheit Verluste erzielt, die aber

nicht mit den Gewinnen der anderen Einheit verrechnet werden können (vgl. Grotherr FR 2023, 193 (204)), oder – umgekehrt – wenn Verlustvorträge aus Vorjahren die Steuerlast im laufenden Berichtszeitraum reduzieren.

- 224 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d AO hat der **steuerrechtliche CbCR** „die im Wirtschaftsjahr gezahlten Ertragsteuern“ zu enthalten. Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.4 der EU-Amtshilfe-RL bezeichnet diesen Posten als „Gezahlte Ertragsteuer (auf Kassenbasis)“ und definiert diesen Posten als den Gesamtbetrag der von allen im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet ansässigen Geschäftseinheiten während des betreffenden Wirtschaftsjahres **tatsächlich gezahlten Ertragsteuer**. Die gezahlten Steuern umfassen die von der Geschäftseinheit an das Steuerhoheitsgebiet, in dem sie steuerlich ansässig ist, sowie an alle anderen Steuerhoheitsgebiete direkt gezahlten Steuern. Die gezahlten Steuern umfassen die von Dritten in Bezug auf Zahlungen an die Geschäftseinheit gezahlten **Quellensteuern**. Damit entspricht die steuerliche Angabe der handelsrechtlichen Vorgabe in § 342h Abs. 3 Nr. 5 HGB.

225–  
226 *frei*

- 227 (7) **Einbehaltener Gewinn zum Ende des Berichtszeitraums**. § 342h Abs. 2 Nr. 7 HGB dient der Umsetzung von Art. 48c Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. h Bilanz-RL. Anzugeben sind die **einbehaltenen Gewinne** am Ende des Berichtszeitraums. Gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 6 HGB umfassen – in Umsetzung des Art. 48c Abs. 2 UAbs. 5 S. 1 Bilanz-RL – einbehaltene Gewinne, Gewinne eines einbezogenen Unternehmens im Berichtszeitraum und früherer Geschäftsjahre, für die am Ende des Berichtszeitraums **keine Gewinnausschüttung beschlossen** worden ist. Im Umkehrschluss heißt dies, dass einbehaltene Gewinne die am Ende des Berichtszeitraums in Rücklagen eingestellten, vorgetragenen oder sonst bislang keiner Ausschüttung zugeführten Gewinne sind. Dabei kommt es nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht darauf an, ob die Gewinne einbehalten werden durften und die Bildung oder Auflösung bzw. das Unterlassen der Bildung oder Auflösung von Rücklagen gesetzlich oder satzungsmäßig zulässig war. Maßgebend ist allein der **Gewinnverwendungsbeschluss** der einbezogenen Gesellschaft. Dabei sind nicht sämtliche Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen, sondern nur solche, die aus der Gewinnverwendung resultieren. Ausschüttungen aus der Auflösung von Nennkapital oder Verwendung von Kapitalrücklagen sind keine Gewinnausschüttungen, die den einbehaltenen Gewinn im Rahmen des § 342h Abs. 2 Nr. 7 HGB mindern. Ebenso erhöhen Einlagen der Gesellschafter nicht den einbehaltenen Gewinn. Dies gilt auch für Zuschreibungen auf die gemäß § 264c Abs. 2 S. 2 und 6 HGB dem gezeichneten Kapital entsprechenden Kapitalanteile bei Personenhandelsgesellschaften (vgl. BT-Drs. 20/5653, 60). Gewinne, die mit **Verlusten** verrechnet werden, sind ebenso keine ausgeschütteten und in der Folge einbehaltene Gewinne. Verluste mindern folglich die einbehaltenen Gewinne (ebenso Rimmelspacher/Kliem WPg 2023, 792 (797)).

Das DSRC hatte eine klarstellende Angabe im Regierungsentwurf dazu angeregt (vgl. DRSC v. 31.10.2022, S. 3).

- 228 Ob nach der Negativabgrenzung des § 342h Abs. 3 Nr. 6 HGB auch Gewinne, die für eine **Kapitalerhöhung** verwendet und dem gezeichneten Kapital (Nennkapital) zugeführt worden sind, zu den einbehaltenen Gewinnen gehören, ist fraglich. Diese Gewinne werden insoweit zwar nicht ausgeschüttet, aber gleichwohl verwendet. Im „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren“ lägen Gewinnausschüttungen vor, die den einbehaltenen Gewinn mindern, während die anschließende Einlage auf den einbehaltenen Gewinn keine Auswirkungen hätte. Eine Gewinnverwendung für eine Kapitalerhöhung stellt wirtschaftlich nichts anderes dar. Gewinne, „für die am Ende des Berichtszeitraums keine Gewinnausschüttung beschlossen ist“ iSd § 342h Abs. 3 Nr. 6 HGB sind daher nicht solche Gewinne, die von den Gesellschaftern per Gewinnverwendungsbeschluss für eine Kapitalerhöhung verwendet worden sind.
- 229 Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. h AO hat der **steuerrechtliche CbCR** den „einbehaltenen Gewinn“ zu enthalten. Auch Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.4 der EU-Amtshilfe-RL bezeichnet diesen Posten als „Einbehaltener Gewinn“ und definiert ihn als die Summe der gesamten einbehaltenen Gewinne aller Geschäftseinheiten, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerrechtlich ansässig sind, mit Stand zum Jahresende. Es besteht somit kein inhaltlicher Unterschied zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Regelungen. Zur Frage, aus welcher Datenquelle der Gewinn zu entnehmen ist, → Rn. 209.
- 230 *Frei*
- 231 **(8) Angaben im steuerrechtlichen CbCR, die im EIB nicht zu machen sind.** Anders als beim steuerrechtlichen CbCR nach § 138a AO sind im EIB nicht anzugeben:
- Das **Eigenkapital** (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. g AO), gemäß Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.6 der EU-Amtshilfe-RL das „ausgewiesene Kapital“. Anzugeben ist danach die Summe des ausgewiesenen Kapitals aller Geschäftseinheiten, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerrechtlich ansässig sind. In Bezug auf Betriebsstätten ist das ausgewiesene Kapital von der juristischen Person anzugeben, zu der die jeweils betrachtete Betriebsstätte gehört, es sei denn, im Betriebsstättenstaat bestünde eine aufsichtsrechtliche Eigenkapitalanforderung (zB bei Kreditinstituten).
  - Die **materiellen Vermögenswerte** (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. j AO), gemäß Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.9 der EU-Amtshilfe-RL die „Materiellen Vermögenswerte (ohne flüssige Mittel)“. Anzugeben sind die Nettobuchwerte der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. In Bezug auf Betriebsstätten sind die Vermögenswerte unter dem Steuerhoheitsgebiet anzugeben, in dem sich die jeweilige Betriebsstätte befindet.

Materielle Vermögenswerte umfassen keine flüssigen Mittel, immateriellen Werte oder Finanzwerte.

232–  
233 *Frei*

#### d) Länderbezogener Ausweis der Angaben

- 234 § 342i HGB regelt den **länderbezogenen Ausweis der Pflichtangaben nach § 342h Abs. 2 HGB**. Er setzt damit im Wesentlichen Art. 48c Abs. 5 Bilanz-RL in deutsches Recht um. § 342i Abs. 1 HGB regelt, nach welchen Ländern und Gebieten die Angaben gemäß § 342h Abs. 2 HGB aufzuteilen sind. § 342i Abs. 2 HGB regelt, wie diese Aufteilung vorzunehmen ist.
- 235 **(1) Aufteilung nach Ländern und Gebieten.** § 342i Abs. 1 HGB setzt Art. 48c Abs. 5 UAbs. 1–3 Bilanz-RL um und bestimmt in S. 1, dass der Ausweis der Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB getrennt zu erfolgen hat für EU-/EWR-Staaten (→ Rn. 236) und Steuerhoheitsgebiete auf der sog. schwarzen Liste der EU (→ Rn. 237) und Steuerhoheitsgebiete auf der sog. grauen Liste der EU (→ Rn. 238). Dies knüpft an die Pflichtangabe in § 342h Abs. 1 Nr. 4 HGB an, wonach der EIB in den Fällen der §§ 342c, 342d und 342f HGB die Namen aller in den Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens **einbezogenen Tochterunternehmen** angeben muss, die ihren Sitz in einem **EU-/EWR-Staat** oder in einem Land oder Gebiet, das am 1.3. des Berichtszeitraums auf der sog. **schwarzen Liste** oder am 1.3. und am 1.3. des vorangegangenen Berichtszeitraums auf der sog. **grauen Liste** genannt ist (Anh. I oder II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke), haben (→ Rn. 171 ff.). Für alle anderen Steuerhoheitsgebiete – also **nicht gelistete Drittstaaten** – sind die Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB zusammengefasst auszuweisen (→ Rn. 239).
- 236 § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB schreibt den Ausweis nach **EU-/EWR-Staaten** vor. Darüber hinaus wird klargestellt, dass eine noch weitergehende Aufschlüsselung auch dann nicht verlangt wird, wenn der EU-/EWR-Staat **mehrere Steuerhoheitsgebiete** umfasst. Nordirland ist trotz der Zugehörigkeit zum EU-Binnenmarkt Teil des Drittstaats Vereinigtes Königreich.
- 237 § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB ordnet den Ausweis nach Steuerhoheitsgebieten an, die **im Berichtszeitraum am 1.3.** auf der sog. **schwarzen Liste** (Anh. I der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke) genannt sind. Einzelheiten zur schwarzen Liste → Rn. 171. Bei dieser Angabe genügt es, wenn das betreffende Gebiet am 1.3. des Berichtszeitraums auf der schwarzen Liste aufgeführt wird (s. aber zur grauen Liste → Rn. 238).
- 238 § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB ordnet den Ausweis nach Steuerhoheitsgebieten an, die **im Berichtszeitraum** und in dem diesem **unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahr jeweils am 1.3.** auf der sog. **grauen Liste** (Anh. II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer

Länder und Gebiete für Steuerzwecke) genannt sind. Die Pflicht zu einem länderbezogenen Ausweis greift bei diesen Ländern und Gebieten im Unterschied zu den Fällen der § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB erst dann ein, wenn sie **zwei Jahre in Folge** am 1.3. in der EU-Liste aufgeführt sind (anders bei der schwarzen Liste → Rn. 237 und auch anders → bei der nicht länderspezifischen Angabe nach § 342h Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b HGB; dazu → Rn. 173). Betrifft der Berichtszeitraum ein Rumpfgeschäftsjahr, das den 1.3. nicht umfasst, oder handelt es sich bei dem unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahr um ein solches Rumpfgeschäftsjahr, bestimmt sich der Ausweis danach, wie zu verfahren wäre, wenn der Berichtszeitraum oder das Geschäftsjahr ein volles Kalenderjahr umfassen würde (BT-Drs. 20/5653, 61).

**239** Für **weitere Staaten und Steuerhoheitsgebiete**, also Drittstaaten, die nicht auf der schwarzen oder grauen Liste der EU stehen, sind **keine länderbezogenen Angaben** zu machen, sondern es muss nur zusammengefasst berichtet werden. Dies beinhaltet sämtliche wirtschaftlich wichtigen Drittstaaten Nord- und Südamerikas, China, Indien etc, aber auch Drittstaaten, die international den Ruf von Niedrigsteuereuländern genießen (Schweiz, Vereinigte Arabische Emirate etc.). Dies schmälert einerseits den Aussagegehalt des EIB, da sowohl die größten Volkswirtschaften der Welt als auch Länder mit niedrigen Steuern unter diese Kategorie fallen können. Andererseits sollte es aus der Sicht der Öffentlichkeit in den EU-/EWR-Mitgliedstaaten ausreichen, wenn sie dem EIB entnehmen können, ob ihr Land einen angemessenen Anteil am Steuersubstrat erhalten hat. Zudem hat die Zusammenfassung der nicht gelisteten Drittstaaten auch einen weiteren Grund, nämlich die sog. **Mehrseitige Vereinbarung vom 27.1.2016 über den zwischenstaatlichen Austausch der steuerrechtlichen länderbezogenen Berichte** (BGBl. 2016 II 1179). Darin ist vorgesehen, dass die Unterzeichnerstaaten gegenseitig ihre steuerrechtlichen CbCR austauschen. Im **steuerrechtlichen CbCR** werden sämtliche Steuerhoheitsgebiete einzeln aufgeführt; eine aggregierte Zusammenfassung von nicht gelisteten Drittstaaten ist nicht gestattet (Umkehrschluss zu § 138a Abs. 2 AO). Für Drittstaaten würde der Anreiz verlorengehen, diesem Informationsaustausch zuzustimmen, wenn sie die für ihren Staat notwendigen Daten aus den öffentlich verfügbaren EIB beziehen könnten.

**240** Eine **freiwillige weitergehende Aufschlüsselung** auch der nicht gelisteten Drittstaaten ist allerdings nicht ausgeschlossen (BT-Drs. 20/5653, 61 unter Bezugnahme auf Erwägungsgrund 16 S. 3 RL (EU) 2021/2101). Der Rechtsausschuss des Bundestages hat daher Unternehmen zu einer über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehenden freiwilligen länderbezogenen Berichterstattung auch in Bezug auf nicht in § 342i Abs. 1 S. 1 HGB genannte Steuerhoheitsgebiete explizit ermutigt und weist auf die **Überprüfungsklausel** für die bis zum 22.6.2027 durchzuführenden Evaluation gemäß Art. 48h Bilanz-RL hin. Danach soll u. a. die Auswirkung der aggregierten Angabe für sämtliche Drittstaaten geprüft werden. Es kann allerdings verwundern, dass die Bundesregierung in der amtlichen Begründung zum Regierungsentwurf die freiwillige

Berichterstattung über Drittstaaten befürwortet, wenn damit zugleich der Anreiz für Drittstaaten reduziert wird, dem zwischenstaatlichen Austausch steuerrechtlicher länderbezogener Berichte (→ Rn. 240) zuzustimmen (vgl. Groherr FR 2023, 193 (202 f.)).

241 *frei*

242 **(2) Aufteilungsmethode.** § 342i Abs. 2 S. 1 HGB setzt Art. 48c Abs. 5 UAbs. 4 Bilanz-RL um und regelt, wie die Angaben den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zuzuordnen sind. Die **länderbezogenen Pflichtangaben** beziehen sich auf die Art der Tätigkeit, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Erträge, die Gewinne und Verluste vor Steuern, die zu zahlenden Ertragsteuern, die gezahlten Ertragsteuern und die einbehaltenen Gewinne (Einzelheiten → Rn. 188 ff.). Während die Art der Tätigkeit keine **quantitative Angabe** ist, müssen die übrigen Werte zwischen verschiedenen Steuerhoheitsgebieten aufgeteilt werden, wenn der jeweilige Rechtsträger (oberstes Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen) in mehr als einem Staat tätig ist. Der Hintergrund dafür ist, dass Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne nach der international üblichen Praxis nach Maßgabe der Verfestigung der Tätigkeiten zwischen den Staaten aufgeteilt und besteuert werden. Daher müssen auch die quantitativen Angaben nach diesen Grundsätzen aufgeteilt werden. Eine Ausnahme gilt allerdings gemäß § 342i Abs. 2 S. 2 HGB für die Angabe des **einbehaltenen Gewinns**, dieser ist stets der Hauptniederlassung zuzuordnen (→ Rn. 245).

243 Die Angaben sind gemäß § 342i Abs. 2 S. 1 HGB einem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, wenn in dem Steuerhoheitsgebiet eine **Niederlassung** oder **feste Geschäftseinrichtung** belegen ist oder eine **dauerhafte Geschäftstätigkeit** besteht, die jeweils der Ertragsteuer unterliegen kann. Entscheidend ist somit nicht, ob die Ertragsteuer tatsächlich erhoben und abgeführt wurde, sondern nur, ob die Einheit in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet grundsätzlich steuerlich veranlagt werden kann. Der öffentliche EIB folgt damit absichtlich nicht der für die effektive Steuerbelastung maßgebenden Aufteilung, sondern der Aufteilung, die nach den **Grundsätzen der zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungsrechten** möglich wäre. Dennoch kann die Formulierung „kann im betreffenden Steuerhoheitsgebiet der Ertragsteuer unterliegen“ unterschiedlich aufgefasst werden. Entfaltet beispielsweise eine unverbundene Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in Deutschland, so könnte bereits dies allein dafürsprechen, dass diese Tätigkeit in Deutschland besteuert werden kann, weil es potenziell inländische Anknüpfungspunkte für eine beschränkte Steuerpflicht der US-Gesellschaft gemäß § 49 EStG iVm § 2 Nr. 1 KStG gibt. Eine strengere Sichtweise könnte indes auch darauf abstellen, dass tatsächlich im Quellenstaat (hier: Deutschland) eine beschränkte Steuerpflicht besteht, so dass die dauerhafte Geschäftstätigkeit steuerlich erfasst wird. Die Sichtweise, dass auch tatsächlich eine Besteuerung erfolgt, weil der Quellenstaat nicht nach einem

Doppelbesteuerungsabkommen an der Besteuerung gehindert ist, ist indes gesetzlich ausgeschlossen, weil es auf die effektive Besteuerung nicht ankommt. Da die Aufteilung nach § 342i HGB explizit nicht an die innerstaatlichen steuerrechtlichen Vorschriften anknüpft, sondern die in den §§ 342 ff. HGB immer wieder verwendeten Begriffe Niederlassung, feste Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit verwendet, spricht alles für die weniger strenge Auffassung. Eine **Zuordnung zu einem Steuerhoheitsgebiet** für Zwecke der EIB-Berichterstattung erfolgt demnach stets dann, wenn die autonomen Begriffe „Niederlassung“, „feste Geschäftseinrichtung“ oder „dauerhafte Geschäftstätigkeit“ erfüllt sind. Ob diese nach der jeweiligen Steuerrechtsordnung auch eine beschränkte Steuerpflicht auslösen, muss außen vor bleiben. Nur so vermittelt der EIB nämlich die Informationen, die er auch vermitteln soll, nämlich welche Auswirkungen das Vorhandensein einer Niederlassung, festen Geschäftseinrichtung oder dauerhaften Geschäftstätigkeit auf die Ertragsteuerbelastung und die Verteilung auf die Steuerhoheitsgebiete hat.

- 244 In welchem Maße Angaben zugeordnet werden, richtet sich nach dem **Ausmaß der Tätigkeit in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet**. Hat ein im Inland ansässiges Unternehmen beispielsweise eine Zweigniederlassung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet, die dort der Ertragsteuer unterliegen kann, sind alle Angaben, die die Tätigkeit dieser Zweigniederlassung betreffen, etwa die Zahl der in der Zweigniederlassung beschäftigten Personen, die Erträge der Zweigniederlassung, die von der Zweigniederlassung für den Berichtszeitraum zu zahlende respektive die im Berichtszeitraum entrichtete Ertragsteuer dem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem die Zweigniederlassung belegen ist. Wird sodann in diesem Steuerhoheitsgebiet **keine Ertragsteuer geschuldet**, weist der EIB für dieses Gebiet zwar Arbeitnehmer, Erträge und Gewinne, aber keine Steuerbelastung aus. Werden diese Gewinne **stattdessen im Staat der Hauptniederlassung besteuert** – zB aufgrund einer sog. Aktivitätsklausel oder sog Subject-to-tax- oder Switch-over-Klausel im Doppelbesteuerungsabkommen oder im nationalen Steuerrecht (in Deutschland zB § 20 Abs. 2 AStG oder § 50d Abs. 9 EStG) –, weist der EIB eine entsprechend überproportional hohe Steuerbelastung für diesen Staat aus, weil die Erträge und Gewinne im EIB nicht diesem Staat zugerechnet werden.

Das unverbundene Unternehmen U mit Sitz in Deutschland erzielt einen handelsrechtlichen Gewinn vor Ertragsteuern von 100 Mio. EUR bei Umsätzen von 1 Mrd. EUR. Es hat im Berichtszeitraum eine Niederlassung in Italien eröffnet. Die von dieser Niederlassung erzielten Umsätze betragen 50 Mio. EUR, die Aufwendungen (ohne Ertragsteuern) 40 Mio. EUR (im Gewinn der U enthalten). Auf der Basis der handelsrechtlichen Zahlen entfällt damit vom gesamten Gewinn iHv 100 Mio. EUR ein Betrag von 90 Mio. EUR auf Deutschland und 10 Mio. EUR auf Italien.

Unterstellt man nun, dass Italien aufgrund eines Steuermoratoriums keine Steuern erhebt, so dass Deutschland mangels „effektiver Besteuerung“ in Italien nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht verpflichtet ist, den Gewinn der italienischen Betriebsstätte freizustellen (Protokoll zum DBA Italien Nr. 16), unterwirft Deutschland einen Gewinn von 100 Mio. der Besteuerung. Bei einem angenommenen Steuersatz von 30 % (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer) beträgt die zu zahlende Ertragsteuer 30 Mio. EUR.

Die Angaben im EIB lauten demnach:

| In Mio. EUR                 | Deutschland | Italien | Summe |
|-----------------------------|-------------|---------|-------|
| Erträge im Berichtszeitraum | 950         | 50      | 1.000 |
| Gewinn vor Steuern          | 90          | 10      | 100   |
| Zu zahlende Ertragsteuern   | 30          | 0       | 30    |

Analog zur Besteuerung der Betriebsstättengewinne im Staat der Hauptniederlassung verhält es sich bei einer **Hinzurechnungsbesteuerung** ausländischer passiver Gesellschaften analog zu den §§ 7 ff. AStG in Deutschland oder den controlled foreign corporation rules (CFC) in den USA.

Das oberste Mutterunternehmen MU mit Sitz in Deutschland erzielt einen handelsrechtlichen Gewinn vor Ertragsteuern von 100 Mio. EUR bei Umsätzen von 1 Mrd. EUR. Es hat im Berichtszeitraum eine Tochtergesellschaft TG in den Vereinigten Arabischen Emiraten. Die von TG erzielten Umsätze betragen 100 Mio. EUR, die Aufwendungen 20 Mio. EUR. Die Vereinigten Arabischen Emirate erheben keine Ertragsteuern. Aufgrund ihrer Tätigkeit als Vertriebsgesellschaft für MU handelt es sich bei TG um eine Zwischengesellschaft iSd des § 8 AStG, so dass das Einkommen der TG der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG bei MU unterliegt. MU versteuert somit 180 Mio. EUR. Bei einem angenommenen Steuersatz von 30 % (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer) werden 54 Mio. EUR Steuern festgesetzt.

Die Angaben im EIB lauten demnach:

| In Mio. EUR                 | Deutschland | Drittstaaten | Summe |
|-----------------------------|-------------|--------------|-------|
| Erträge im Berichtszeitraum | 1.000       | 100          | 1.100 |
| Gewinn vor Steuern          | 100         | 80           | 180   |
| Zu zahlende Ertragsteuern   | 54          | 0            | 54    |

245 Eine Ausnahme gilt gemäß § 342i Abs. 2 S. 2 HGB für die Angaben zu **einbehaltenen Gewinnen** gemäß § 342h Abs. 2 Nr. 7 HGB. Diese sind im Einklang mit Art. 48c Abs. 2 UAbs. 5 S. 2 Bilanz-RL stets **der Hauptniederlassung zuzuordnen**. Das ist zweckmäßig, da die Quantifizierung einbehaltener Gewinne gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 6 HGB an den Gewinnverwendungsbeschluss anknüpft (→ Rn. 227), der nicht zwischen den Niederlassungen unterscheidet. Die Zuordnung zur Hauptniederlassung gilt aber nur für den Fall, dass ein Rechtsträger mit verschiedenen Niederlassungen zur Unternehmensgruppe gehört. Voneinander unabhängige Rechtsträger (zB Mutter- und Tochtergesellschaft) verfügen über Einzelabschlüsse und können daher ihre einbehaltenen Gewinne jeweils dem Staat zuordnen, in dem sich ihre Hauptniederlassung befindet. Klarer geregelt ist dies in den Vorschriften zum **steuerrechtlichen CbCR**, wonach die einbehaltenen Gewinne von der juristischen Person anzugeben sind, zu der die jeweils betrachtete Betriebsstätte gehört (Anh. III Abschn. III Teil C Tz. 1.4 der EU-Amtshilfe-RL).

246 § 342i Abs. 2 S. 3 HGB setzt Art. 48c Abs. 5 UAbs. 5 Bilanz-RL um und bestimmt, dass dann, wenn **mehrere verbundene Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet** der Ertragsteuer unterliegen können, die diese Unternehmen betreffenden Angaben zusammengefasst (und nicht auf die einzelnen Unternehmen heruntergebrochen) auszuweisen sind. Diese **Saldierung** führt dazu, dass sich die Steuerbelastungsquoten mehreren Aktivitäten in einem

Steuerhoheitsgebiet untereinander ausgleichen können. Eine regulär besteuerte Betriebsstätte führt damit zusammen mit einer nicht besteuerten dauerhaften Geschäftstätigkeit per Saldo zu einer effektiv ermäßigten Besteuerung der insgesamt in diesem Steuerhoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten. Diese Saldierung entspricht auch den Vorgaben für den **steuerrechtlichen CbCR** (Anh. III Abschn. III Teil A Tabelle 1 der EU-Amtshilfe-RL).

247 § 342i Abs. 2 S. 4 HGB bestimmt im Einklang mit Art. 48c Abs. 5 UAbs. 6 Bilanz-RL, dass bei dem länderbezogenen Ausweis Angaben zu einer Niederlassung, festen Geschäftseinrichtung oder dauerhaften Geschäftstätigkeit nicht mehr als einem Steuerhoheitsgebiet zugeordnet werden dürfen. Dies gilt folglich auch dann, wenn Gewinne aus einer solchen Tätigkeit in mehreren Staaten besteuert werden können und auch tatsächlich besteuert werden. In solchen Fällen der **Doppelbesteuerung** wird somit die Ertragsteuer im Ansässigkeitsstaat der Hauptniederlassung zugerechnet.

248–  
250 *frei*

## 5. Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben

### a) Inhalt und Bedeutung des Wahlrechts

251 Die Regelung stellt eine Ausnahme zu § 342h Abs. 1 und 2 HGB dar. Sie macht von dem Wahlrecht Gebrauch, das den Mitgliedstaaten durch Art. 48c Abs. 6 Bilanz-RL eingeräumt wird. Danach können die Mitgliedstaaten gestatten, dass über **bestimmte Angaben** zeitweise nicht berichtet werden muss, wenn ihre Offenlegung der **Marktstellung des Unternehmens** einen **erheblichen Nachteil** zufügen würde. Deutschland hatte sich für eine solche Regelung stark und folgerichtig auch davon Gebrauch gemacht. Damit dürfte diese Vorschrift neben der beschränkten Liste der Länder nach § 342i HGB die **politisch umstrittenste Vorschrift** in den §§ 342–342p HGB sein. Zur Kritik vgl. zB: Netzwerk Steuergerechtigkeit, Stellungnahme vom 17.4.2023; für eine Analyse vgl. Grotherr DB 2023, 785.

252 Das Wahlrecht zum Weglassen bestimmter Angaben ist **kein zeitlich unbegrenztes Wahlrecht**, sondern **auf vier Jahre begrenzt** (→ Rn. 281 ff.). Art. 48c Abs. 6 Bilanz-RL gestattet bis zu fünf Jahre. Erwägungsgrund 18 der RL (EU) 2021/2101 spricht davon, dass das Wahlrecht es ermöglicht, die Offenlegung bestimmter Angaben für eine begrenzte Anzahl von Jahren aufzuschieben. Die weggelassenen Angaben müssen also **später nachgeholt** werden, so dass der EIB dann periodenfremde Angaben für vergangene Berichtszeiträume enthält (→ Rn. 283). Ein Pendant zu § 342k HGB fehlt aus naheliegenden Gründen für den steuerrechtlichen CbCR.

253–  
257 *frei*

**b) Voraussetzungen**

- 258 (1) Erheblicher Nachteil.** § 342k Abs. 1 HGB definiert zunächst, welche Angaben als nachteilige Angaben weggelassen werden können. Dies sind in wörtlicher Umsetzung von Art. 48c Abs. 6 Bilanz-RL Angaben nach § 342h Abs. 1 und 2 HGB, **wenn ihre Offenlegung** den Unternehmen, auf die sie sich beziehen, einen **erheblichen Nachteil** zufügen würde. Die Berichtsteller haben dann die Wahl, von der Aufnahme der Angaben abzusehen oder aber die Angabe ohne gesetzliche Verpflichtung dennoch aufzunehmen.
- 259** Das Gesetz bestimmt nicht, worauf sich der erhebliche Nachteil beziehen muss. Erwägungsgrund 18 RL (EU) 2021/2101 nennt insoweit aber die „ernsthafte Beeinträchtigung der **Marktstellung eines Unternehmens**“. Im Rahmen richtlinienkonformer Auslegung ist daher auch § 342k HGB dahingehend einschränkend auszulegen, dass nur ein **erheblicher Nachteil** in Bezug auf die Marktstellung zum Weglassen der Angaben berechtigt. Erforderlich ist zudem, dass der Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt. Die bloße Möglichkeit, dass ein erheblicher Nachteil eintreten könnte, ist nicht ausreichend. Auch dürfen Angaben nicht insgesamt weggelassen werden, wenn nur durch bestimmte einzelne Angaben ein erheblicher Nachteil zugefügt wird. Das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen muss also für jede Angabe gesondert geprüft werden. Damit ist es faktisch ausgeschlossen, einzelne Angaben unter Hinweis auf § 342k HGB wegzulassen, wenn diese Angaben **anderweitig offenzulegen** sind, da die (zusätzliche) Angabe im EIB dann keinen erheblichen Nachteil mehr zufügen kann (vgl. Grotherr DB 2023, 785 (788)). Dies gilt auch dann, wenn die Offenlegung der Angaben nicht nach dem HGB oder einem auf der Bilanz-RL beruhenden nationalen Recht beruht.
- 260** Nach Auffassung des Rechtsausschusses des Bundestages sollte bei der Frage, ob die Offenlegung einer Angabe einem bestimmten Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde, in Anlehnung an bereits bestehende Vorschriften im Handelsbilanzrecht (etwa § 286 Abs. 2 oder § 289e Abs. 1 Nr. 1 HGB) danach gefragt werden, ob die Angabe **nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** dazu geeignet ist, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Diese zutreffende Ansicht begründet der Rechtsausschuss auch damit, dass die englische Sprachfassung der Bilanz-RL sowohl in Art. 48c Abs. 6 UAbs. 1, der dem § 342k Abs. 1 HGB zugrunde liegt, als auch in Art. 18 Abs. 2, den § 286 Abs. 2 HGB umsetzt, denselben Ausdruck („seriously prejudicial“) verwendet (BT-Drs. 20/6758, 10).
- 261** Die **Marktstellung** erfasst eine ganze Bandbreite von möglichen Beeinträchtigungen, zB die Reputation des Unternehmens, die Preisbildung, Marktanteile, Vertragsbeziehungen etc. Selbst die Finanzierung eines Unternehmens betrifft mittelbar die Marktstellung, da zB ein hoher Fremdkapitalanteil bei starken Zinsanstiegen belastend wirkt und Expansionen entgegensteht bzw. auch den Verkauf von Vermögenswerten zwecks Schuldenabbau befördert.

Damit eignen sich sämtliche Pflichtangaben des § 342h Abs. 2 HGB dazu, im Einzelfall einen erheblichen Nachteil zuzufügen (→ Rn. 269).

262– *frei*

264

265

(2) **Betroffene Unternehmen.** Angaben können nach § 342k Abs. 1 S. 1 HGB weggelassen werden, wenn ihre Offenlegung **den Unternehmen, auf die sich die Angaben beziehen**, einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Der erhebliche Nachteil muss damit einem einbezogenen Unternehmen iSd § 342g HGB zugefügt werden. Der Begriff „Unternehmen“ ist in diesem Zusammenhang nicht im Sinne einer bestimmten Rechtsform auszulegen, sondern betrifft die berichtigungspflichtigen Einheiten, also neben unverbundenen und verbundenen Unternehmen, Tochtergesellschaften und obersten Mutterunternehmen auch rechtlich unselbständige Zweigniederlassungen, die unter § 342e oder § 342f HGB fallen (ebenso Grotherr DB 2023, 785 (788)). Darüber hinaus verwendet das Gesetz den Plural und engt damit den Kreis der betroffenen Unternehmen nicht auf ein bestimmtes Unternehmen ein.

266– *frei*

267

268

(3) **Betroffene Angaben.** Das Gesetz berechtigt zum Weglassen **nachteiliger Angaben nach § 342h Abs. 1 und 2 HGB**. Tatsächlich dürften aber die in § 342h Abs. 1 HGB aufgeführten Pflichtangaben nicht oder nur in ganz seltenen Fällen geeignet sein, einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Vor allem die Angabe des Namens des berichtspflichtigen Unternehmens, des Berichtszeitraums und der verwendeten Währung sind kaum dazu geeignet. Auch die Angabe des Namens aller Tochterunternehmen, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind und ihren Sitz in einem EU/EWR-Staat oder einem gelisteten Gebiet haben, dürfte allenfalls in Ausnahmefällen einen erheblichen Nachteil zufügen, insbes. werden Angaben in Bezug auf gelistete Steuerhoheitsgebiete ohnehin gemäß § 342k Abs. 1 S. 2 HGB wieder vom Wahlrecht ausgenommen (→ Rn. 272). Somit beschränkt sich das Wahlrecht des § 342k in aller Regel faktisch auf die Pflichtangaben nach § 342h Abs. 2 HGB (vgl. auch Grotherr DB 2023, 785 (787 f.)).

269

Das Wahlrecht zum Weglassen bestimmter Pflichtangaben leitet sich aus dem erheblichen Nachteil der Veröffentlichung dieser Angaben auf die **Marktstellung** der Unternehmen, auf die sich die Angaben beziehen, ab. Angesichts der weiten Bandbreite der die Marktstellung betreffenden Angaben, eignen sich sämtliche Pflichtangaben des § 342h Abs. 2 HGB dazu, im Einzelfall einen erheblichen Nachteil zuzufügen (vgl. Korn DK 2023, 443(447); einzelne Beispiele s. Grotherr DB 2023, 785 (789 ff.)).

270– *frei*

271

### c) Beschränkungen des Wahlrechts

- 272 (1) **Angaben in Bezug auf gelistete Länder.** § 342k Abs. 1 S. 2 HGB erklärt in Umsetzung der Vorgabe in Art. 48c Abs. 6 UAbs. 3 Bilanz-RL die Regelung über die Möglichkeit des Weglassens von Angaben per **Rückausnahme** für nicht anwendbar auf Angaben, die sich auf Steuerhoheitsgebiete beziehen, die zu den in § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 HGB genannten Zeitpunkten in der **schwarzen oder grauen Liste** der EU über nicht kooperative Länder und Gebiete aufgeführt sind (→ vgl. Rn. 237 ff.). In Bezug auf diese Länder und Gebiete müssen alle Angaben nach Maßgabe des § 342i Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 HGB stets getrennt ausgewiesen werden.
- 273 Maßgebend für die Frage, ob ein Steuerhoheitsgebiet „gelistet“ ist, ist der Stand zum 1.3. des Berichtszeitraums. Wird folglich ein **Steuerhoheitsgebiet innerhalb des Zeitraums von vier Jahren auf die schwarze oder graue Liste aufgenommen**, greift ab diesem Moment die Beschränkung des Wahlrechts nach § 342k Abs. 1 S. 2 HGB (ebenso Grotherr DB 2023, 785 (793 f.)). Zur Frage der Nachholung von Angaben bei Aufnahme von Steuerhoheitsgebieten auf eine der beiden Listen → Rn. 284.
- 274–  
275 *frei*
- 276 (2) **Begründungszwang.** § 342k Abs. 2 S. 1 HGB bestimmt, dass die Berichtsteller, wenn sie von der Ausnahmebestimmung des § 342k Abs. 1 S. 1 HGB Gebrauch machen, dies im EIB **angeben und gebührend begründen** müssen. Die Begründung muss hinreichend aussagekräftig, konkret und nachvollziehbar sein (Art. 48c Abs. 6 UAbs. 1 S. 2 Bilanz-RL). Eine nur interne Dokumentation der Gründe reicht nicht aus.
- 277 Die Angabe und gebührende Begründung zur Ausübung des Wahlrechts muss nach dem Gesetzeswortlaut **im EIB** selbst erfolgen. Es muss somit aus dem Bericht erkenntlich sein, für welches Steuerhoheitsgebiet in welcher Spalte bei welchen Pflichtangaben Angaben weggelassen wurden (vgl. Grotherr DB 2023, 785 (792)). Möglicherweise wird sich aus dem von der Europäischen Kommission noch zu veröffentlichenden **Formblatt** (→ Rn. 288) weiteres zur Kenntlichmachung der Ausübung des Wahlrechts auf Weglassen bestimmter Angaben ergeben.
- 278 Nicht verlangt wird, dass die Angaben, die gemäß § 342k Abs. 1 S. 1 HGB weggelassen werden dürfen, in der Begründung de facto reproduziert werden müssen. Andernfalls würde der Sinn und Zweck des Wahlrechts nach § 342k Abs. 1 HGB verfehlt werden (vgl. BT-Drs. 20/5653, 60).
- 279–  
280 *frei*
- 281 (3) **Zeitliche Begrenzung.** § 342k Abs. 2 S. 2 HGB ordnet an, dass Angaben, die in Anwendung der Ausnahmebestimmung nicht in den EIB aufgenommen worden sind, **spätestens** in den EIB aufgenommen werden müssen, der für das **vierte Geschäftsjahr** nach dem Berichtszeitraum, in dem die Angaben

erstmalig weggelassen wurden, erstellt wird. Eine frühere Nachholung ist damit auch möglich. Der Gesetzentwurf sah zunächst eine Fünfjahresfrist vor, womit Deutschland in größtmöglichem Umfang von dem Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 48c Abs. 6 Bilanz-RL Gebrauch gemacht hätte (BT-Drs. 20/5653). Der Rechtsausschuss des Bundestages hat diese Frist von **fünf auf vier Jahre verkürzt**, um das Ziel der Ertragsteuerinformationsberichterstattung, eine möglichst umfassend informierte öffentliche Debatte zu ermöglichen, stärker zu fördern (BT-Drs. 20/6758, 9).

282 Die Frist in § 342k Abs. 2 S. 2 HGB stellt **keine Pauschalausnahme** dar, die über den gesamten Vierjahreszeitraum gilt. Für jedes einzelne Geschäftsjahr muss daher stets geprüft werden, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 342k Abs. 1 S. 1 HGB in Bezug auf jede ausgenommene Pflichtangabe weiterhin vorliegen und die Voraussetzungen des § 342k Abs. 1 S. 2 HGB weiterhin nicht vorliegen. Nur „spätestens“ nach vier Jahren läuft das Wahlrecht zum Weglassen von Angaben nach § 342k Abs. 2 S. 2 HGB aus. In diesem Zusammenhang hat das IDW im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens die Frage aufgeworfen, wann die Vierjahresfrist abläuft, wenn sich die Angaben auf **mehrperiodige Sachverhalte** beziehen (IDW v. 28.10.2022, S. 11). Bei einem zB über die Jahre 01 bis 03 laufenden Sachverhalt, der nach § 342k Abs. 1 HGB weggelassen wird, dürfte der Wortlaut des Gesetzes wohl dazu führen, dass die im EIB 01 weggelassenen Angaben im EIB 05 nachzuholen sind. Dadurch wird zwar der Sachverhalt auch für die Jahre 02 und 03 faktisch aufgedeckt, was einen erheblichen Nachteil generieren könnte. Eine extensive Auslegung der Ausnahme des Weglassens von Angaben dahingehend, dass der jeweils letzte Berichtszeitraum, in den sich ein mehrperiodiger Sachverhalt auswirkt, maßgebend ist, dürfte dennoch nicht in Frage kommen. Dies würde bei Dauersachverhalten zu einer permanenten Nichtangabe führen, was vom Ziel der Berichterstattungspflicht nicht mehr gedeckt wäre.

283 Nach dem Gesetzeswortlaut sind „die nicht aufgenommenen Angaben“ nach vier Jahren in den EIB aufzunehmen. Damit enthält der EIB, in dem die Angaben nachgeholt werden, **periodenfremde Angaben**. Wie diese periodenfremden Angaben zu früheren Berichtszeiträumen darzustellen sind, könnte Gegenstand des von der Europäischen Kommission noch zu veröffentlichen Formblatts (→ Rn. 288) werden. Andernfalls werden sich unternehmensspezifische Lösungen finden müssen, die von der Art und dem Umfang der nachzuholenden Angaben abhängig sein werden (Beispiele s. Grotherr DB 2023, 785 (793 f.)).

284 Wird ein **Steuerhoheitsgebiet** vor Ablauf der Vierjahresfrist **auf die schwarze oder graue Liste der EU aufgenommen** und erlischt damit ab diesem Berichtszeitraum das Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben gemäß § 342k Abs. 1 S. 2 HGB (→ Rn. 272), stellt sich die Frage, ob es dann dennoch dabeibleibt, dass die vor dieser Aufnahme in eine der beiden Listen zulässigerweise weggelassenen Angaben weiterhin erst nach Ablauf der vier Jahre nachzuholen sind. Da der Gesetzeswortlaut hier nicht eindeutig ist, hatte

das IDW (vergeblich) eine Klarstellung gefordert (vgl. IDW v. 28.10.2022, S. 12). Einerseits dürfen Angaben nicht (mehr) weggelassen werden, wenn sie ein gelistetes Steuerhoheitsgebiet betreffen (§ 342k Abs. 1 S. 2 HGB). Dies spricht dafür, dass mit dem Listing auch die Möglichkeit des fortbestehenden Weglassens entfällt (so Grotherr DB 2023, 785 (794)). Andererseits waren und bleiben bis zum Listing die Voraussetzungen des § 342k Abs. 1 HGB erfüllt, so dass eine Verkürzung der Nachholfrist faktisch dazu führt, dass Angaben, die sich auf (noch) nicht gelistete Steuerhoheitsgebiete beziehen, nicht über den gesamten Vierjahreszeitraum weggelassen werden dürften. Da allerdings auch die übrigen Voraussetzungen für das Weglassen von Angaben in jedem Berichtszeitraum vorliegen müssen (→ Rn. 282), spricht vieles dafür, dass der Vierjahreszeitraum zur Nachholung zulässig weggelassener Angaben durch ein Listing des Steuerhoheitsgebiets verkürzt wird.

285–  
287 *frei*

## 6. Formelle Anforderungen an die Erstellung

288 § 342l Abs. 1 HGB ordnet an, dass der EIB unter Verwendung des **Formblatts** zu erstellen ist, das die Europäische Kommission in einem noch zu erlassenden Durchführungsrechtsakt festlegen wird. § 342l Abs. 2 HGB bestimmt, dass der EIB in einem der maschinenlesbaren elektronischen Formate zu erstellen ist. Auch diese werden in einem noch zu erlassenden Durchführungsrechtsakt von der Europäischen Kommission festgelegt. Die Regelung setzt Art. 48c Abs. 4 S. 1 Bilanz-RL um. Es ist zu vermuten, dass sich das Formblatt an den **Vorgaben für den steuerrechtlichen CbCR** in der EU-Amtshilfe-RL orientiert (Anh. III Abschn. III). Zusätzlich wäre es zu begrüßen, wenn das Formblatt auch Hinweise enthalten wird, in welcher Form vom Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben zu berichten ist (→ Rn. 277).

289 Der **Rechtsausschuss des Bundestages** forderte die Bundesregierung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens dazu auf, sich in den Verhandlungen über den noch ausstehenden EU-Durchführungsrechtsakt zur Festlegung des Formblatts für den EIB dafür einzusetzen, dass das Formblatt ein Textfeld enthält, in das Unternehmen zusätzliche freiwillige Angaben aufnehmen können, um die Pflichtangaben in geeigneter Weise unterfüttern und ergänzen zu können (BT-Drs. 20/6758, 9).

290–  
292 *frei*

## IV. Offenlegung und Veröffentlichung

### 1. Grundlagen

293 § 342m HGB verpflichtet die zur Erstellung eines EIB verpflichteten Personen und Unternehmen, den EIB spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache der das **Unternehmensregister** führenden Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister (Offenlegung) zu

übermitteln. Unionsrechtlich basiert die Regelung auf Art. 48b Abs. 1 UAbs. 1 und 3, Abs. 4 UAbs. 1 und Abs. 5 UAbs. 1 Bilanz-RL, jeweils iVm Art. 48d Abs. 1 und von Art. 48e Bilanz-RL. § 342m HGB setzt die Vorgaben des Unionsrechts **kasuistisch** für die verschiedenen nach den §§ 342–342f HGB Verpflichteten um, weshalb die deutsche Umsetzungsnorm deutlich umfangreicher ist als die unionsrechtlichen Grundlagen.

**294** Art. 48d Abs. 1 Bilanz-RL gibt vor, dass die **Offenlegung gemäß den Art. 14–28 und Art. 36 GesR-RL**, mithin in der Weise zu erfolgen hat, in der auch die Rechnungslegungsunterlagen und andere rechtsträgerbezogene Urkunden und Angaben offenzulegen sind. Daran knüpft § 342m HGB an und sieht eine Pflicht zur **Offenlegung im Unternehmensregister** (Art. 16 GesR-RL, umgesetzt in § 8b HGB) in deutscher Sprache (Art. 21 Abs. 1 GesR-RL) vor. Die Offenlegung hat dadurch zu erfolgen, dass der EIB und ggf. die Erklärungen nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 oder § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB der das Unternehmensregister führenden Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister übermittelt werden. Die das Unternehmensregister führende Stelle ist grundsätzlich das BMJ (§ 8b Abs. 1 HGB), allerdings durch Übertragung gemäß § 9a Abs. 1 HGB die **Bundesanzeiger Verlag GmbH** (vgl. EB/Schaub § 9a Rn. 2).

**295** Die **Offenlegungsfrist** beträgt im Einklang mit Art. 48d Abs. 1 Bilanz-RL **ein Jahr** ab Ende des Berichtszeitraums. Nach Einstellung sind die Unterlagen gemäß § 8b Abs. 2 Nr. 4 HGB über die **Internetseite des Unternehmensregisters** zugänglich, da es sich um nach diesem Gesetz offengelegte Unternehmensberichte handelt. Kosten für den Abruf werden nicht erhoben.

**296** Neben der Pflicht zu Offenlegung hat der Vorstand einer AG gemäß § 170 Abs. 1 S. 3 AktG dem **Aufsichtsrat** auch den EIB unverzüglich nach Aufstellung zur inhaltlichen Prüfung vorzulegen. Der Aufsichtsrat hat darüber schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten (§ 171 Abs. 2 AktG). Die Tatsache, dass der Aufsichtsrat gemäß § 171 Abs. 1 S. 4 AktG auch „den EIB (§§ 342b, 342c, 342d Absatz 2 Nummer 2 des Handelsgesetzbuchs) und die Erklärung nach § 342d Absatz 2 Nummer 1 des Handelsgesetzbuchs zu prüfen“ hat, während Art. 48e Abs. 2 Bilanz-RL lediglich vorsieht, dass die Aufsichtsorgane sicherzustellen haben, dass der Bericht ordnungsgemäß erstellt und offengelegt wird, wird im Schrifttum als überschießend kritisiert (vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft NZG 2023, 699; Velte StuB 2023, 527 (532)). Insoweit stellt der Gesetzgeber klar, dass auch steuerrechtliche Kenntnisse im Aufsichtsrat vorhanden sein müssen, um eine inhaltliche Prüfung des EIB vornehmen zu können. Der Abschlussprüfer hat keine inhaltliche Prüfung vorzunehmen (→ Rn. 318).

297–  
299 *frei*

## 2. Offenlegungspflichten

### a) Verpflichtete Unternehmen

- 300 § 342m Abs. 1 HGB erfasst die rechtlich **selbständigen Einheiten mit Sitz im Inland**, also die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines unverbundenen Unternehmens oder obersten Mutterunternehmens mit Sitz im Inland, die gemäß § 342b Abs. 1 oder § 342c Abs. 1 HGB zur Erstellung eines EIB verpflichtet sind. Wie schon im Fall der Verpflichtung zur Aufstellung ist auch die Offenlegungspflicht zwar funktional den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs zugewiesen, es handelt sich aber um eine Pflicht der Gesellschaft, was die Formulierung „für diese“ klarstellt (vgl. → Rn. 46 f.). Die Offenlegungspflicht folgt den Erstellungspflichten gemäß § 342b Abs. 1 oder § 342c Abs. 1 HGB und erfasst folglich den zu erstellenden EIB.
- 301 § 342m Abs. 2 HGB erfasst wie § 342m Abs. 1 HGB den Fall einer **rechtlich selbständigen Einheit**, aber in einem **Konzernverbund mit einer Drittstaat-Gesellschaft**, und verpflichtet die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines im Inland ansässigen Tochterunternehmens eines obersten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat, die den Pflichten des § 342d Abs. 1 HGB unterliegen. In diesen Fällen sieht die Norm zur Aufstellung des EIB vor, dass grundsätzlich das oberste Mutterunternehmen aufgefordert werden soll, einen EIB zur Verfügung zu stellen. Nur für den Fall, dass dies nicht erfolgt, wird das Tochterunternehmen verpflichtet, selbst einen EIB zu erstellen. Entsprechend ist auch die Vorschrift zur Offenlegung in § 342m Abs. 2 HGB aufgebaut: Hat das oberste Mutterunternehmen für den Berichtszeitraum einen **gesetzeskonformen EIB** zur Verfügung gestellt, haben die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs diesen EIB für das verpflichtete inländische Tochterunternehmen offenzulegen (§ 342m Abs. 2 S. 1 HGB). Für den Fall, dass das oberste Mutterunternehmen einen EIB nicht oder nicht den rechtlichen Vorgaben entsprechend zur Verfügung stellt, wird das inländische Tochterunternehmen von § 342m Abs. 2 S. 2 HGB verpflichtet, die gemäß § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB zu erstellende **Erklärung** sowie den vom Tochterunternehmen gemäß § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB zu erstellenden **EIB** offenzulegen. Ein vom obersten Mutterunternehmen zur Verfügung gestellter, jedoch nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechender EIB, zB ein nach ausländischen Rechtsvorschriften erstellter Bericht, muss nicht zusätzlich offengelegt werden.
- 302 § 342m Abs. 3 HGB enthält Offenlegungsvorgaben in Bezug auf **inländische Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat** für diejenigen Personen, die den Pflichten nach § 342e Abs. 1 HGB und § 342f Abs. 1 HGB unterliegen. Diese Vorschrift erfasst somit die Fälle, in denen die inländische Einheit **keine rechtlich selbständige Gesellschaft** ist. Die Offenlegung hat deshalb für die Kapitalgesellschaft iSd § 342 Abs. 2 HGB zu erfolgen, also den Rechtsträger der inländischen Zweigniederlassung. Im

Übrigen entsprechen die Offenlegungsvorgaben den für Tochterunternehmen geltenden Vorgaben in § 342m Abs. 2 HGB, da auch in diesen Fällen zunächst der ausländische Rechtsträger einen gesetzeskonformen EIB zur Verfügung stellt und nur andernfalls die inländische Zweigniederlassung einen solchen Bericht selbst erstellen muss (→ Rn. 301).

303–  
304 *frei*

#### b) Form und Frist der Offenlegung

305 § 342m Abs. 4 S. 1 HGB erklärt § 11 sowie § 328 Abs. 1 S. 1 bis 3, Abs. 2 S. 1 und 4 und § 329 Abs. 1 und 4 HGB für **entsprechend anwendbar**. Die Offenlegung des EIB folgt demnach denselben Grundsätzen wie die Offenlegung von Jahresabschlüssen, Konzernabschlüssen und Lage- oder Konzernlageberichten. Einzelheiten → B 610.

306 Die zur Offenlegung Verpflichteten haben für die zur Offenlegung verpflichteten Gesellschaften (→ Rn. 300 ff.) den **EIB** – und ggf. die **Erklärung** gemäß § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 oder § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB – **spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums** in deutscher Sprache der das Unternehmensregister führenden Stelle zur Eintragung in das Unternehmensregister zu übermitteln. Die das Unternehmensregister führende Stelle ist grundsätzlich das BMJ (§ 8b Abs. 1 HGB), allerdings durch Übertragung gemäß § 9a Abs. 1 HGB die **Bundesanzeiger Verlag GmbH** (→ Rn. 294).

307 Die einzureichenden Dokumente sowie der Inhalt einer Eintragung können **zusätzlich** zu der durch § 342m Abs. 1–3 HGB verlangten Übermittlung in deutscher Sprache **in jeder Amtssprache eines EU-Mitgliedstaats** übermittelt werden (§ 11 Abs. 1 HGB). Die Amtssprachen der EWR-Staaten sind indes aufgrund der eindeutigen Vorgabe der Richtlinie auch als zusätzlich neben der deutschen Sprache zulässigen Sprachen ausgeschlossen (also Isländisch und Norwegisch, die Amtssprache Liechtensteins ist ohnehin Deutsch). Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde kritisiert, dass eine **ausschließliche Veröffentlichung in englischer Sprache** nicht möglich ist (zB DRSC v. 31.10.2022, S. 4; IDW v. 28.10.2022, S. 12). Insbesondere in den Fällen von obersten Mutterunternehmen aus Drittstaaten dürften die zur Verfügung gestellten EIB regelmäßig in englischer Sprache erstellt sein. Zwar sieht Art. 21 GesR-RL vor, dass die nach Art. 14 GesR-RL offenzulegenden Unterlagen in einer der Sprachen zu erstellen und zu hinterlegen sind, die nach der in dem Mitgliedstaat geltenden Sprachregelung zulässig sind. Allerdings erlaubt das HGB bereits partiell die alternative Offenlegung in englischer Sprache (§ 264 Abs. 3 S. 3, § 291 Abs. 1 S. 1, § 292 Abs. 1 Nr. 4 HGB), so dass eine alternative Offenlegung nur in englischer Sprache als in Deutschland geltende Sprachregelung für die Publizität der Rechnungslegung angesehen werden kann. Schließlich darf sogar der **steuerrechtliche CbCR** insgesamt in englischer Sprache dem BZSt übermittelt werden bzw. ein Teil ist sogar zwingend

in englischer Sprache zu übermitteln (BMF v. 11.7.2017). Eine ausschließliche Offenlegung des handelsrechtlichen EIB in englischer Sprache wäre damit unionsrechtlich zulässig gewesen (vgl. Grotherr FR 2023, 193 (200)). Der deutsche Gesetzgeber entschied sich aber dagegen, ohne dies näher zu begründen.

- 308 Die entsprechende Geltung des § 328 Abs. 1 S. 1–3 HGB lässt die dort geregelten **Gebote der aufstellungskonformen Wiedergabe** sowie der **Vollständigkeit** und **Richtigkeit** auch bei der Offenlegung von EIB zur Anwendung kommen. Die verlangte aufstellungskonforme Wiedergabe bei der Offenlegung erfordert, dass der nach Maßgabe des § 342l Abs. 2 HGB in einem maschinenlesbaren elektronischen Format erstellte EIB auch in diesem Format offengelegt werden muss. Dies gilt auch für die teilweise Offenlegung sowie für die Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung (§ 328 Abs. 1 S. 3 HGB). Bei **freiwilligen Veröffentlichungen** in einer Form oder einem Format, die bzw. das nicht den Vorgaben der §§ 342g–342l HGB entspricht, ist in einer Überschrift auf die Abweichung hinzuweisen und zudem anzugeben, ob (gesetzeskonforme) Unterlagen bereits dem Unternehmensregister übermittelt worden sind (§ 328 Abs. 2 S. 1 und 4 HGB).

309–  
311 *frei*

#### c) Prüfung durch die das Unternehmensregister führende Stelle

- 312 Durch entsprechende Geltung des § 329 Abs. 1 und 4 HGB werden **Prüfungs- und Unterrichtungspflichten** der das Unternehmensregister führenden Stelle auf die Einhaltung der Offenlegungsvorgaben nach § 342m Abs. 1–3 HGB erstreckt. Diese hat zu prüfen, ob die offenzulegenden Unterlagen **fristgemäß** und **vollzählig** übermittelt worden sind. Sie wird dabei die in den Bestätigungsvermerken mitgeteilten Ergebnisse der Abschlussprüfung nach § 317 Abs. 3b HGB berücksichtigen. Bei **fehlender oder unvollständiger Übermittlung** muss die das Unternehmensregister führende Stelle das Bundesamt für Justiz als die für die Durchführung von Ordnungsgeldverfahren zuständige Verwaltungsbehörde (→ Rn. 353) unterrichten.
- 313 § 342m Abs. 4 S. 2 HGB enthält ein **Nachfragerecht** für die das Unternehmensregister führende Stelle. Diese kann bei inländischen Zweigniederlassungen von Drittstaat-Kapitalgesellschaften iSv § 342 Abs. 2 Nr. 1 HGB (unverbundene oder verbundene Unternehmen mit oberstem Mutterunternehmen in einem Drittstaat) von den in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen oder, wenn solche nicht vorhanden sind, den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft **Mitteilung über die Umsatzerlöse der Zweigniederlassung** in den letzten beiden Geschäftsjahren verlangen und hierfür eine angemessene Frist setzen. Dieses Nachfragerecht dient der Prüfung der Umsatzgrenze gemäß § 342 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a HGB (→ Rn. 36). Die amtliche Begründung hält eine **Frist von zwei Wochen** in der

Regel für angemessen (BT-Drs. 20/5653, 65). Unterbleibt die fristgemäße Mitteilung der Umsatzerlöse der Zweigniederlassung, wird gemäß § 342m Abs. 4 S. 4 HGB **widerlegbar vermutet**, dass die Umsatzerlöse-Schwelle des § 342 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a HGB überschritten ist.

- 314** Ein **weiteres Nachfragerecht** für die das Unternehmensregister führende Stelle enthält § 342m Abs. 4 S. 3 HGB. Dieses betrifft den Fall, dass nur noch vom Vorliegen der negativen Tatbestandsvoraussetzung des § 342f Abs. 1 Nr. 2 HGB abhängt, ob die Pflichten des § 342f Abs. 1 HGB und mithin diejenigen des § 342m Abs. 3 HGB eingreifen. Hat das oberste Mutterunternehmen der Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit der inländischen Niederlassung ein **Tochterunternehmen in einem EU-/EWR-Staat**, unterliegt dieses Tochterunternehmen den Vorschriften der Bilanz-RL und die inländische Zweigniederlassung unterliegt nach § 342f Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht mehr den Pflichten der Ertragsteuerinformationsberichterstattung. In diesem Fall kann die das Unternehmensregister führende Stelle von den in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen oder, wenn solche nicht vorhanden sind, den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs der Drittstaat-Kapitalgesellschaft iSd § 342 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB binnen angemessener Frist **die Mitteilung des Namens und des Sitzes eines Tochterunternehmens** verlangen, das für den Konzern den in das jeweilige nationale Recht umgesetzten Pflichten Art. 48b Abs. 4 Bilanz-RL (in Deutschland § 342d Abs. 1 und 2 HGB) unterliegt. Unterbleibt die fristgemäße Mitteilung eines vorrangig berichtspflichtigen Tochterunternehmens, wird gemäß § 342m Abs. 4 S. 5 HGB **widerlegbar vermutet**, dass ein solches nicht existiert.

315–  
317 *frei*

#### d) Prüfung der Offenlegungspflicht durch den Abschlussprüfer

- 318** Der **Abschlussprüfer** des Jahresabschlusses hat im Rahmen der Prüfung nach § 317 Abs. 3b HGB auch zu beurteilen, ob die Kapitalgesellschaft für das Geschäftsjahr, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorausging, zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und sie im Fall des Vorliegens einer solchen Verpflichtung ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat. Über das Ergebnis dieser Prüfungen ist jeweils in einem besonderen Abschnitt im **Bestätigungsvermerk** nach § 322 Abs. 1 S. 4 HGB zu berichten. Eine Prüfung des EIB selbst durch den Abschlussprüfer ist nicht vorgeschrieben, auf freiwilliger Basis aber möglich.

319–  
320 *frei*

### 3. Veröffentlichungspflichten

#### a) Grundlagen

- 321** § 342n HGB verpflichtet in Umsetzung von Art. 48d Abs. 2–4 Bilanz-RL, dass die nach § 342m HGB offenzulegenden EIB auf der **Webseite des verpflichteten Unternehmens** kostenlos veröffentlicht werden müssen. Die

Veröffentlichung hat binnen derselben **Jahresfrist** zu erfolgen wie die Offenlegung gemäß § 342m HGB und muss für **mindestens fünf Jahre** aufrechterhalten werden (→ Rn. 326). Erfolgt eine Offenlegung im Unternehmensregister, kann auf die Veröffentlichung auf der Webseite verzichtet und stattdessen ein Hinweis auf die Offenlegung im Unternehmensregister auf der Webseite angebracht werden (→ Rn 331).

- 322** Entsprechend der **Dreiteilung** des § 342m Abs. 1–3 HGB erfasst auch § 342n HGB in seinen drei Absätzen:

- Abs. 1: unverbundene Unternehmen im Inland (§ 342b HGB) und oberste Mutterunternehmen im Inland (§ 342c HGB),
- Abs. 2: Tochterunternehmen im Inland mit obersten Mutterunternehmen in einem Drittstaat (§ 342d HGB) und
- Abs. 3: inländische Zweigniederlassungen von unverbundenen Drittstaat-Kapitalgesellschaften (§ 342e HGB) oder inländische Zweigniederlassungen von verbundenen Drittstaat-Kapitalgesellschaften mit oberstem Mutterunternehmen in einem Drittstaat (§ 342f HGB).

- 323** § 342n HGB verpflichtet – wie schon § 342m HGB und die §§ 342b–342f HGB – die **für die jeweilige Gesellschaft handelnden Personen** für die Gesellschaft (→ Rn. 300).

**324–325** *frei*

### **b) Form, Frist und Dauer der Veröffentlichung**

- 326** Die Veröffentlichungspflicht nach § 342n HGB erfasst dieselben Unterlagen wie die Offenlegungspflicht nach § 342m HGB, also den **EIB** und ggf. die **Erklärungen** nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 oder § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB. Die Veröffentlichung hat in **deutscher Sprache** spätestens **ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums** für **mindestens fünf Jahre** kostenlos auf der Internetseite der Gesellschaft oder anderer im Gesetz genannten Gesellschaften zu erfolgen.

- 327** Nur in den Fällen der §§ 342b und 342c HGB muss ein inländisches Unternehmen, das aufgrund seiner Größe eine regionale oder überregionale Bekanntheit haben dürfte, einen EIB erstellen. Daher verpflichtet § 342n Abs. 1 S. 1 HGB nur in diesen Fällen zu einer Veröffentlichung auf der **Internetseite der Gesellschaft**. In den Fällen des § 342d HGB ist „die Gesellschaft“ die inländische Tochtergesellschaft eines obersten Mutterunternehmens in einem Drittstaat. In diesem Fall darf die Veröffentlichung nicht nur auf der Internetseite der Gesellschaft, sondern auch auf der **Internetseite eines verbundenen Unternehmens** erfolgen (§ 342n Abs. 2 S. 1 HGB). Entsprechend regelt schließlich § 342n Abs. 3 S. 1 HGB – dies sind die Fälle des § 342e und § 342f HGB, also inländische Zweigniederlassungen von unverbundenen Drittstaat-Kapitalgesellschaften oder verbundenen Drittstaat-Kapitalgesellschaften mit obersten Mutterunternehmen in Drittstaaten –, dass die

Veröffentlichung auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft oder ggf. derjenigen eines verbundenen Unternehmens zu erfolgen hat.

328 Auch im Falle der Veröffentlichung auf der Internetseite eines verbundenen Unternehmens im Ausland muss die Veröffentlichung gemäß § 342n Abs. 1–3 HGB in **deutscher Sprache** erfolgen. Ein oberstes Mutterunternehmen in einem Drittstaat mit mehreren Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen in EU-/EWR-Staaten muss daher seinen EIB in mehreren Sprachen auf seiner Webseite veröffentlichen.

329– *frei*

330

### c) Befreiung bei Offenlegung nach § 342m HGB

331 Art. 48d Abs. 2 und 4 Bilanz-RL sieht vor, dass die **Veröffentlichung auf der Webseite** des Unternehmens für mindestens fünf Jahre **zusätzlich zur Offenlegung** (in Deutschland nach § 342m HGB) zu erfolgen hat. Allerdings räumt Art. 48d Abs. 3 den Mitgliedstaaten ein **Wahlrecht** ein, Unternehmen von der kostenlosen Veröffentlichung auf der Webseite zu befreien, wenn der EIB der Öffentlichkeit in einem elektronischen Berichtsformat gleichzeitig auf der Webseite des Unternehmensregisters (Register nach Art. 16 GesR-RL) kostenlos zugänglich gemacht wird und auf der Webseite des Unternehmens Informationen über diese Befreiung und einen Verweis auf die Webseite des betreffenden Registers enthalten sind. Hiervon macht Deutschland in § 342n Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 S. 2 HGB Gebrauch.

332 Nach § 342n Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 S. 2 HGB entfällt die Veröffentlichungspflicht auf der Internetseite, wenn die Unterlagen gemäß § 342m HGB im **Unternehmensregister** offengelegt worden sind und die für die Gesellschaft handelnden Personen auf der Internetseite der Gesellschaft oder ggf. derjenigen eines verbundenen Unternehmens für mindestens fünf Jahre auf die erfolgte Offenlegung im Unternehmensregister **hinweisen**. Dabei müssen sie auch darauf hinweisen, dass die Pflicht zur Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft oder ggf. derjenigen eines verbundenen Unternehmens in Folge der Befreiungsregelung entfallen ist.

333 Der Wert dieses Wahlrechts wird sich bei multinationalen Unternehmen in Grenzen halten. Denn ein oberstes Mutterunternehmen, das für mehrere Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen in EU-/EWR-Staaten EIB in den verschiedenen Amtssprachen erstellt und offenlegt, müsste – sofern es von der Befreiung in § 342n Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 S. 2 HGB Gebrauch machen möchte – prüfen, ob **alle betroffenen EU-/EWR-Staaten von dieser Befreiungsmöglichkeit Gebrauch** gemacht haben. Es dürfte einfacher sein, stattdessen den ohnehin erstellten Bericht auf der Internetseite zusätzlich zu veröffentlichen.

334– *frei*

335

## V. Sanktionen

### 1. Überblick über das Sanktionssystem

- 336** Die **unionsrechtlichen Vorschriften** zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung sehen keine eigene Vorschrift über Sanktionen und Durchsetzungsmaßnahmen vor. Es gilt demnach die allgemeine Vorschrift in Art. 51 Bilanz-RL, wonach die Mitgliedstaaten Sanktionen für Verstöße gegen die aufgrund der Bilanz-RL erlassenen einzelstaatlichen Vorschriften festlegen und alle erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Sanktionen durchgesetzt werden. Die vorgesehenen Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein. In Umsetzung dieser Vorgabe enthalten die §§ 342o und 342p HGB Sanktionen und Durchsetzungsmaßnahmen bei Verstößen gegen die Bestimmungen zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung.
- 337** Verstöße gegen die Aufstellungspflicht (§§ 342b–342f HGB) und gegen die Pflicht zur Veröffentlichung auf der Internetseite (§ 342n HGB) werden von § 342o HGB als **Ordnungswidrigkeiten** qualifiziert und sanktioniert. Demgegenüber sind Verstöße gegen die Offenlegung im Unternehmensregister nicht als Ordnungswidrigkeit mit Bußgeld ausgestaltet, sondern unterliegen dem **Ordnungsgeldverfahren** des § 342p HGB.

**338–  
339** *frei*

### 2. Bußgeld

#### a) Sanktionsbewehrte Verstöße

- 340** Verstöße gegen die in § 342o Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB genannten Pflichten stellen ordnungswidriges Handeln dar, wenn sie **vorsätzlich** erfolgen (§ 10 OWiG). Fahrlässiges Handeln wird nicht geahndet. Gegen eine andere als die zur Erstellung und Veröffentlichung von Ertragsteuerinformationsberichten verpflichteten Personen (dazu → Rn. 345) oder direkt gegen die Gesellschaft oder das oberste Mutterunternehmen können keine Bußgelder festgesetzt werden (anders bei den Ordnungsgeldern → Rn. 358).
- 341** Durch die § 342o Abs. 1 Nr. 1 HGB werden Verstöße bei der **Erstellung** des EIB geahndet, nämlich die Unrichtigkeit und die Unvollständigkeit. **Nicht richtig** ist der EIB, wenn er fehlerhafte Pflichtangaben enthält. **Nicht vollständig** ist der Bericht, wenn er einzelne der nach § 342h Abs. 1 und 2 HGB erforderlichen Pflichtangaben nicht enthält. In den Fällen des § 342d Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a, des § 342e Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und des § 342f Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a HGB ist dabei allerdings einzubeziehen, über welche Angaben die Berichtsteller verfügen respektive welche Angaben sie beschaffen können.
- 342** § 342o Abs. 1 Nr. 2 HGB betrifft Verstöße gegen die **Pflichten zur Veröffentlichung des Berichts** auf der Internetseite der Gesellschaft. Die **Säumig-**

keit bei der Offenlegung im Unternehmensregister ist nicht als Ordnungswidrigkeit mit Bußgeld ausgestaltet, sondern unterliegt dem Ordnungsgeldverfahren nach § 342p HGB (→ Rn. 352 ff.). Wer allerdings im Hinblick auf die Offenlegung die Veröffentlichung auf der Internetseite nach § 342n Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 oder Abs. 3 S. 2 HGB unterlässt, verstößt auch gegen diese Veröffentlichungspflichten und unterliegt § 342o Abs. 1 Nr. 2 HGB, wenn die Offenlegungspflichten nicht oder nicht vollständig erfüllt worden sind. Denn dies ist die Voraussetzung für das Entfallen der Pflichten zur Veröffentlichung auf der Internetseite. Davon unberührt liegt auch ein Verstoß gegen § 342m HGB mit der Folge eines Ordnungsgeldverfahrens nach § 342p HGB vor.

343– frei

344

#### b) Betroffener Personenkreis

345 Der Adressat des § 342o HGB wird in der Vorschrift nicht explizit genannt. Ordnungswidrig handelt aber, „wer“ entgegen der Vorschriften näher bezeichneten Vorschriften handelt. Dies sind die **von den §§ 342b–342f und § 342n HGB persönlich Verpflichteten**, also die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer verpflichteten Gesellschaft oder die in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen einer inländischen Zweigniederlassung, welche ihren Pflichten nicht nachkommen.

346 frei

#### c) Bußgeldhöhe und Verfahren

347 Die Verstöße können nach § 342o Abs. 2 HGB mit einer Geldbuße **bis zu 250.000 EUR** geahndet werden. Der Gesetzentwurf (BT-Drs. 20/5653) sah noch eine Obergrenze von 200.000 EUR vor. Die Obergrenze des Bußrahmens wurde im Rechtsausschuss des Bundestages um 50.000 EUR angehoben, um eine spürbare Sanktionswirkung zu gewährleisten. (BT-Drs. 20/6758, 10). Da die verletzten Pflichten die (Kapital-)Gesellschaft treffen, kommt auch eine **Verbandsgeldbuße** gemäß § 30 OWiG in Betracht.

348 Das **steuerrechtliche Pendant zu § 342o HGB** ist die **Steuergefährdung** nach § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO, wenn eine Übermittlung des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erfolgt. Diese Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 10.000 EUR geahndet werden, wenn die Handlung keine leichtfertige Steuerverkürzung darstellt, die nach § 378 AO geahndet werden kann (§ 379 Abs. 5 AO). Die steuerrechtliche Geldbuße ist im Vergleich zum HGB damit deutlich niedriger. Allerdings erfasst § 379 Abs. 2 AO nicht nur vorsätzliches, sondern auch leichtfertiges Handeln, so dass die Barriere für eine Bußgeldfestsetzung im Steuerrecht niedriger ist.

349 **Zuständige Verwaltungsbehörde** für das Bußgeld ist gemäß § 342o Abs. 3 HGB das Bundesamt für Justiz. Im Übrigen gelten die Vorschriften des OWiG, insbes. die Vorschriften über das **Bußgeldverfahren** in den §§ 35 ff. OWiG.

350– frei

351

### 3. Ordnungsgeld

#### a) Sanktionsbewehrte Verstöße

- 352 Das Ordnungsgeldverfahren wird durchgeführt gegen die von § 342p HGB betroffenen Personen (→ Rn. 345), wenn sie § 342m Abs. 1–3 HGB hinsichtlich der **Pflicht zur Offenlegung des EIB** oder der **Erklärung** nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 oder § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB nicht befolgen.
- 353 Die Durchsetzung der Offenlegungspflichten des § 342m HGB obliegt dem **Bundesamt für Justiz**, das gemäß § 335 HGB auch bereits für die Durchsetzung der Offenlegungspflichten bei Jahres- und Konzernabschlüssen zuständig ist. Das Bundesamt für Justiz wird gemäß § 342m Abs. 4 S. 1 iVm § 329 Abs. 4 HGB von der das Unternehmensregister führenden Stelle (die Bundesanzeiger Verlag GmbH → Rn. 294) über fehlende oder unvollständige Offenlegungen unterrichtet.
- 354 Wurde zusätzlich die von § 342n HGB verlangte **Veröffentlichung auf der Internetseite** unterlassen im Hinblick auf eine frist- und formgerechte Offenlegung, ist zusätzlich der Tatbestand des Bußgeldes nach § 342o Abs. 1 Nr. 2 HGB verwirklicht (→ Rn. 342).

355– frei

356

#### b) Betroffener Personenkreis

- 357 Das Ordnungsgeldverfahren wird im Falle des § 342p S. 1 Nr. 1 HGB gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des verpflichteten **unverbundenen Unternehmens, obersten Mutterunternehmens oder inländischen Tochterunternehmens eines obersten Mutterunternehmens in einem Drittstaat** und im Falle des § 342p S. 1 Nr. 2 HGB gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer **Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit inländischer Zweigniederlassung** durchgeführt. Gemäß § 342p S. 2 HGB treten in den Fällen einer inländischen Zweigniederlassung (§§ 342e und 342f HGB) die **in § 13e Abs. 2 S. 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen**, sobald sie angemeldet sind, an die Stelle der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft. Dies sind die Personen, die vom Gesetz zur Offenlegung des EIB verpflichtet werden.
- 358 Anders als beim Bußgeldverfahren nach § 342o HGB kann gemäß § 342p S. 3 HGB das Ordnungsgeldverfahren **auch gegen die Gesellschaft**, für die die Offenlegungspflichtigen die Offenlegungspflicht erfüllen, angestrengt werden. Dies ist im Falle des § 342o S. 1 Nr. 1 HGB das inländische unverbundene Unternehmen, das inländische oberste Mutterunternehmen oder das inländische Tochterunternehmen eines obersten Mutterunternehmens in einem Drittstaat und im Fall des § 342o S. 1 Nr. 2 HGB die Drittstaat-Kapitalgesellschaft mit inländischer Zweigniederlassung.

359– frei  
360

### c) Ordnungsgeldhöhe und Verfahren

- 361** § 342o S. 4 HGB ordnet die entsprechende Anwendung des § 335 Abs. 1 S. 3 bis 5 und Abs. 1c–7 sowie der §§ 335a und 335b HGB mit der Maßgabe an, dass das **Ordnungsgeld höchstens 250.000 EUR** beträgt. Der Gesetzentwurf (BT-Drs. 20/5653) sah noch eine Obergrenze von 200.000 EUR vor. Die Obergrenze wurde im Rechtsausschuss des Bundestages um 50.000 EUR angehoben, um eine spürbare Sanktionswirkung zu gewährleisten. (BT-Drs. 20/6758, 10). Insofern wird ein Gleichlauf mit der Obergrenze des Bußgeldrahmens des § 342o Abs. 2 HGB erzielt.
- 362** **Zuständige** Verwaltungsbehörde für das Ordnungsgeldverfahren ist gemäß § 342p S. 1 HGB das Bundesamt für Justiz. Im Übrigen gelten gemäß § 342p S. 4 HGB die Vorschriften in § 335 Abs. 1 S. 3–5 und Abs. 1c–7 sowie die §§ 335a und 335b HGB entsprechend. Dh im Einzelnen:
- Dem Ordnungsgeldverfahren steht nicht entgegen, dass eine der Offenlegung vorausgehende Pflicht, insbes. die **Aufstellung des EIB** oder die Aufforderung des obersten Mutterunternehmens oder der Drittstaat-Kapitalgesellschaft, den Bericht zur Verfügung zu stellen, noch nicht erfüllt ist (analog § 335 Abs. 1 S. 3 HGB).
  - Soweit dem Bundesamt Ermessen bei der Höhe eines Ordnungsgeldes zusteht, hat es auch **frühere Verstöße der betroffenen Person** zu berücksichtigen (§ 335 Abs. 1c HGB).
  - Es gelten sinngemäß diverse **Verfahrensvorschriften des FamFG und des VwVfG**. Zur Vertretung der Beteiligten sind nicht nur Rechtsanwälte, sondern insbes. auch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater berechtigt (§ 335 Abs. 2 HGB).
  - Den Beteiligten ist unter Androhung eines Ordnungsgeldes in bestimmter Höhe aufzugeben, innerhalb einer **Frist von sechs Wochen** vom Zugang der Androhung an ihrer gesetzlichen Verpflichtung nachzukommen oder die Unterlassung mittels Einspruchs gegen die Verfügung zu rechtfertigen. Mit der Androhung des Ordnungsgeldes sind den Beteiligten zugleich die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen (§ 335 Abs. 3 HGB).
  - Wenn die Beteiligten nicht spätestens sechs Wochen nach dem Zugang der Androhung der gesetzlichen Pflicht entsprochen oder die Unterlassung mittels Einspruchs gerechtfertigt haben, ist **das Ordnungsgeld festzusetzen** und zugleich die frühere Verfügung unter **Androhung eines erneuten Ordnungsgeldes** zu wiederholen. Haben die Beteiligten die gesetzliche Pflicht erst nach Ablauf der Sechswochenfrist erfüllt, ist das Ordnungsgeld in bestimmter Weise herabzusetzen (§ 335 Abs. 4 HGB).
  - Bei unverschuldetem Fristversäumnis ist den Beteiligten auf Antrag **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** zu gewähren (§ 335 Abs. 5 HGB).

- Die Beschwerde gegen die Festsetzung des Ordnungsgelds richtet sich nach § 335a HGB.
- Die Vorschriften über das Ordnungsgeld gelten auch für eine **Handelsgesellschaft iSd § 264a Abs. 1 HGB**. Das Verfahren ist in diesem Fall gegen die persönlich haftenden Gesellschafter oder gegen die Mitglieder der vertretungsberechtigten Organe der persönlich haftenden Gesellschafter zu richten. Es kann auch gegen die OHG oder KG gerichtet werden (§ 335b HGB).

### Literaturhinweise zu D 270

- Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*: Stellungnahme zur geplanten Ergänzung des § 171 AktG im Zuge der Umsetzung der Public Country-by-Country-Reporting Richtlinie, NZG 2023, S. 699–701.
- Bachmann, Carmen/Freytag, Ulf/Seifert, Christopher*: Country-by-Country Reporting aus der Unternehmensperspektive, DK 2023, S. 347–351.
- Behndt, Lars*: Globale Mindeststeuer – Auch ein Thema für die Kleinen!, DStR 2024, S. 521–529.
- Böcking, Hans-Joachim/Gros, Marius/Oser, Peter*: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, Band 1, § 264.
- Böcking, Hans-Joachim/Gros, Marius/Oser, Peter*: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, Band 1, § 264a.
- Böcking, Hans-Joachim/Korn, Christian*: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, Band 1, §§ 342–342p.
- BT-Drs. 18/9536 vom 5.9.2016, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen.
- BT-Drs. 20/5653 vom 15.2.2023, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.
- BT-Drs. 20/6758 vom 10.5.2023, Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.
- Bundesministerium der Finanzen*: Schreiben betr. Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report) vom 11.7.2017, IV B 5 – S 1300/16/10010:002, BStBl. I 2017, 974.
- DRSC*: Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 31.10.2022, abrufbar unter: [https://www.drsc.de/app/uploads/2022/11/221031\\_DRSC\\_SN\\_BMJ\\_RefE\\_pCbCR.pdf](https://www.drsc.de/app/uploads/2022/11/221031_DRSC_SN_BMJ_RefE_pCbCR.pdf) (zuletzt abgerufen am 6.2.2024).
- Eigelshoven, Axel/Tomson, Susanne*: Country-by-Country Reporting – Zweifelsfragen und erste Praxiserfahrungen, IStR 2019, S. 242–247.

- Gosch, Dietmar/Riedl, Andreas/Groiß, Andrea/Massó, Mario Tridico*: Country-by-Country-Report: Aktuelle Zweifelsfragen aus der Praxis beim länderbezogenen Bericht nach § 138a AO, DStR 2021, S. 2609–2614.
- Graf von Armsperg, Dominik*: Diskussionsentwurf des BMF zur globalen Mindeststeuer – Ein Überblick, DStR 2023, S. 1377–1382.
- Grotherr, Siegfried*: Zweifelsfragen, Risiken und Nebenwirkungen des künftigen öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichts, FR 2023, S. 193–207.
- Grotherr, Siegfried*: Das Weglassen nachteiliger Angaben im künftigen öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht, DB 2023, S. 785–795.
- Haun, Jürgen/Sauer, Marcel*: Die praktischen Implikationen der Abwehrmaßnahmen des Steueroasen-Abwehrgesetzes v. 25.6.2021, IStR 2021, S. 917–925.
- Hoppe, Thomas/Müller, Jens/Weinrich, Arndt/Wittek, Katharina*: Eine ökonomische Einordnung des öffentlichen Country-by-Country Reporting in der EU, IStR 2021, S. 925–932.
- IDW*: Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 28.10.2022, abrufbar unter: <https://www.idw.de/IDW/Medien/IDW-Schreiben/2022/Down-BMJ-Ertragsteuerinformationen.pdf> (zuletzt abgerufen am 6.2.2024).
- IDW*: Stellungnahme zum Regierungsentwurf vom 8.2.2023, abrufbar unter: <https://www.idw.de/IDW/Medien/IDW-Schreiben/IDW-Ertragsteuerinformationen-RegE-Schreiben-230208.pdf> (zuletzt abgerufen am 6.2.2024).
- Kirsch, Hanno*: Der Ertragsteuerinformationsbericht – Zukünftige Erstellungs- und Offenlegungspflichten auch für (mittel-)große Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen? DStR 2023, S. 54–62.
- Kirsch, Hanno*: Die Ermittlung von Wertansätzen im künftigen Ertragsteuerinformationsbericht – Eigenständige handelsrechtliche Ermittlung oder Übernahme aus dem länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen? WPg 2023, S. 226–235.
- Korn, Christian*: Der neue Ertragsteuerinformationsbericht, DK 2023, S. 443–448.
- Lanfermann, Georg/Götze, Marco*: Neue EU-Unternehmensberichterstattungspflichten ante portas: Public Country-by-Country Reporting, BB 2022, S. 235–239.
- Matthes, Marko*: *Beck'scher Online Kommentar, AO, 27. Auflage 2024, § 138a*
- Meinecke, Jan/Tremurici, Coco Mercedes*: Mindestbesteuerungsrichtlinie, Model Rules, Safe Harbour, Administrative Guidance – kein sicherer Hafen in Sicht?, IStR 2023, S. 307–314.
- Müller, Stefan/Müller, Sarah*: Ertragsteuerinformationsbericht – Erweiterung der Berichterstattung um steuerliche Aspekte mit einem weiteren gesonderten Bericht, IRZ 2022, S. 547–551.
- Netzwerk Steuergerechtigkeit*: Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags am 17.4.2023 zum Gesetzentwurf, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/943040/>

- c2f6485b56c8206241c9077a73526d0f/Stellungnahme-Trautvetter\_VzFdS.pdf (zuletzt abgerufen am 6.2.2024).
- OECD*: Guidance on the Implementation of CbC Reporting, Version: October 2022, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf> (zuletzt abgerufen am 12.7.2023).
- Rat der Europäischen Union*: Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, insbes. Anh. I und II, vom 5.10.2023, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13650-2023-INIT/en/pdf> (zuletzt abgerufen am 6.2.2024).
- Rimmelpacher, Dirk/Kliem, Bernd*: Der neue Ertragsteuerinformationsbericht multinationaler umsatzstarker Konzerne nach §§ 342 ff. HGB, WPg 2023, S. 792–801.
- Schaub, Bernhard*: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, Band 1, § 9a.
- Schön, Wolfgang*: Etikettenschwindel im Europäischen Bilanzrecht, ZHR 2021, S. 781–791.
- Schiffmann, Katharina/Schumacher, Corinna*: ATAD 3 – Richtlinienvorschlag zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke, IStR 2022, S. 754–759.
- Schuhmann, Sophia/Wolff, Cornelia*: Das Instrument des öffentlichen CbCR im Zusammenspiel mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland, IStR 2023, S. 897–906.
- Velte, Patrick/Münch, Maurice*: Der neue öffentliche Ertragsteuerinformationsbericht – Bestandsaufnahme und kritische Würdigung, StuB 2023, S. 527–533.



**B 771 E-Bilanz**

von Prof. Dr. Ursula Ley

| <b>Übersicht</b>  | <b>Rn.</b> |
|---|------------|
| I. Grundlagen . . . . .   | 1          |
| 1. Entstehungsgeschichte des § 5b EStG . . . . .  | 1          |
| 2. Rechtlicher Rahmen der E-Bilanz . . . . .  | 3          |
| 3. Ziele der Finanzverwaltung . . . . .   | 7          |
| II. Zur Einreichung der E-Bilanz verpflichtete Steuerpflichtige                             | 12         |
| 1. Bilanzierende Steuerpflichtige. . . . .  | 13         |
| 2. Betriebsstätten . . . . .  | 18         |
| a) Inländisches Unternehmen mit ausländischer<br>Betriebsstätte . . . . .                   | 19         |
| b) Beschränkt Steuerpflichtige mit inländischer<br>Betriebsstätte . . . . .                 | 21         |
| c) Beschränkt Steuerpflichtige ohne Betriebsstätte . . . . .                                | 22         |
| 3. Steuerbefreite Körperschaften . . . . .  | 25         |
| 4. Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit<br>Betrieben gewerblicher Art . . . . . | 39         |
| III. Als E-Bilanz einzureichende Bilanzen . . . . .   | 47         |
| 1. Nach § 60 EStDV einzureichende Bilanzen und<br>weitere Unterlagen . . . . .              | 48         |
| 2. Periodische und aperiodische Bilanzen . . . . .  | 50         |
| 3. Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personenge-<br>sellschaften . . . . .                 | 53         |
| 4. Berichtigte, geänderte und differenziertere Bilanzen . . . . .                           | 57         |
| IV. Zeitliche Anwendung . . . . .   | 58         |
| 1. Einreichung für Geschäftsjahre ab 2012 . . . . .   | 58         |
| 2. Nichtbeanstandungsregelung in allen Fällen . . . . .                                     | 59         |
| 3. Übergangsregelungen in besonderen Fällen. . . . .  | 62         |
| V. Entbindung von der Pflicht zur Übermittlung der E-<br>Bilanz in Härtefällen . . . . .    | 66         |
| VI. Sanktionsmöglichkeiten . . . . .  | 74         |
| VII. Taxonomie der E-Bilanz . . . . .   | 81         |
| 1. Die E-Bilanz-Module . . . . .  | 81         |
| 2. Aufbau der Module . . . . .  | 88         |
| a) Berichtsbestandteile des GCD-Moduls . . . . .  | 90         |
| b) Berichtsbestandteile des GAAP-Moduls . . . . .   | 94         |
| (1) Verpflichtende Berichtsbestandteile . . . . .   | 95         |
| (2) Freiwillige Berichtsbestandteile . . . . .  | 107        |
| c) Positionseigenschaften . . . . .   | 112        |
| (1) Mussfelder. . . . .   | 114        |
| (2) Mussfeld Kontennachweis erwünscht . . . . .   | 117        |
| (3) Summenmussfeld . . . . .  | 122        |
| (4) Rechnerisch notwendige Position . . . . .   | 125        |
| (5) Auffangposition, Oberpositionen . . . . .   | 127        |
| (6) Davon-Position . . . . .  | 133        |
| (7) Kannfeld . . . . .  | 135        |
| (8) Unzulässige Position . . . . .  | 137        |
| 3. Jährliche Weiterentwicklungen der Taxonomien . . . . .                                   | 139        |
| a) Taxonomie 5.0 (WJ 2011 und 2011/12). . . . .   | 140        |
| b) Taxonomie 5.1 (WJ 2012 und 2012/13). . . . .   | 141        |
| c) Taxonomie 5.2 (WJ 2013 und 2013/14). . . . .   | 142        |
| d) Taxonomie 5.3 (WJ 2014 und 2014/15). . . . .   | 143        |

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| e)    | Taxonomie 5.4 (WJ 2015 und 2015/16)   | 144 |
| f)    | Taxonomie 6.0 (WJ 2016 und 2016/17)   | 145 |
| g)    | Taxonomie 6.1 (WJ 2017 und 2017/18)   | 146 |
| h)    | Taxonomie 6.2 (WJ 2018 und 2018/19)   | 147 |
| i)    | Taxonomie 6.3 (WJ 2019 und 2019/20)   | 148 |
| j)    | Taxonomie 6.4 (WJ 2020 und 2020/21)   | 149 |
| k)    | Taxonomie 6.5 (WJ 2021 und 2021/22)   | 150 |
| l)    | Taxonomie 6.6 (WJ 2022 und 2022/23)   | 153 |
| m)    | Taxonomie 6.7 (WJ 2023 und 2023/24)   | 154 |
| VIII. | Erstellen der E-Bilanz  | 155 |
| 1.    | E-Bilanz Strategien   | 158 |
| a)    | Maximalstrategie  | 160 |
| b)    | Neutralstrategie  | 161 |
| c)    | Minimalstrategie  | 163 |
| 2.    | Grundlegende Weichenstellung: Steuerbilanz oder<br>Überleitungsrechnung                           | 165 |
| a)    | Gebuchte Steuerbilanz   | 167 |
| b)    | Überleitungsrechnung  | 175 |
| c)    | Steuerbilanz basierte Überleitungsrechnung  | 182 |
| IX.   | Überführung der Buchhaltungsdaten in die E-Bilanz   | 183 |
| X.    | Sonderfall E-Bilanzen gemeinnütziger Körperschaften<br>und Körperschaften des öffentlichen Rechts | 188 |
| XI.   | Kritische Stellungnahme zur E-Bilanz  | 200 |
| 1.    | Zweifel an den Rechtsgrundlagen   | 200 |
| 2.    | Eingriffe in die Buchhaltung, in die Steuerdeklaration<br>und Doppelerfassungen                   | 208 |
| 3.    | Mangelnde Verfügbarkeit des Datenmaterials  | 210 |
| 4.    | Zielerreichung  | 213 |

## I. Grundlagen

### 1. Entstehungsgeschichte des § 5b EStG

- 1 Die Bundesregierung und die Verwaltung ist bestrebt, durch den verstärkten Einsatz von Online-Verfahren in der Kommunikation zwischen Bürgern und Behörden unnötige **Bürokratie** abzubauen.<sup>1</sup> Der Einsatz solcher informationstechnischen Systeme wurde verfassungsrechtlich mit Gesetz vom 29.7.2009<sup>2</sup> in Artikel 91c GG verankert. Um auch das Besteuerungsverfahren zu modernisieren und so zum Bürokratieabbau im Besteuerungsverfahren beizutragen, schafft das am 20.12.2008 verabschiedete Steuerbürokratieabbaugesetz<sup>3</sup> mit der Einführung des § 5b EStG die rechtlichen Grundlagen für die E-Bilanz, die Teil der für Veranlagungszwecke elektronisch zu übermittelnden Unterlagen ist.<sup>4</sup> Nach § 52 Abs. 11 EStG sollte § 5b EStG erstmals für Wirtschaftsjahre (WJ) anwendbar sein, die nach dem 31.12.2010 beginnen.<sup>5</sup> Da Ende 2010 absehbar war, dass die erforderlichen Voraussetzungen für die E-Bilanz noch

<sup>1)</sup> Vgl. Richter/Kruczynski/Kurz DB 2010, 1604.

<sup>2)</sup> BGBl. 2009 I 2248.

<sup>3)</sup> BGBl. 2008 I 2850.

<sup>4)</sup> BT-Drs. 16/10188, 13 f.

<sup>5)</sup> Zur endgültigen zeitlichen Anwendung siehe Gliederungspunkt IV.

nicht gegeben waren, bestimmte die AnwendungszeitpunktverschiebungsVO v. 20.12.10 (BGBl 2010 I 2135), dass die Bilanzen und GuV-Rechnungen erstmals für WJ, die nach dem 31.12.11 begannen, elektronisch zu übermitteln waren. Die Finanzverwaltung (FinVerw.) beanstandete es auch für das erste nach dem 31.12.11 beginnende WJ noch nicht, wenn die Bilanz und die GuV-Rechnung für dieses WJ noch nicht als E-Bilanz übermittelt wurden.<sup>1</sup>

- 2 Nach § 5b EStG haben **bilanzierende Steuerpflichtige** den Inhalt der **Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch** an die Finanzverwaltung zu übermitteln (sogenannte **E-Bilanz**).

## 2. Rechtlicher Rahmen der E-Bilanz

- 3 **§ 5b Abs. 1 S. 1 EStG** bestimmt, dass diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach §§ 4, 5 EStG oder § 5a EStG ermitteln, den Inhalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch zu übermitteln haben. Abs. 1 Satz 2 bestimmt die Übermittlung einer Überleitungsrechnung und Abs. 1 Satz 3 alternativ die einer Steuerbilanz. Es wird also nur das zu übermittelnde Zahlenwerk (Handelsbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Überleitungsrechnung oder Steuerbilanz), die Art (mittels amtlich vorgeschriebener Datensatz) und die Form (elektronisch) der Übermittlung geregelt. Dies entspricht dem, was bisher nach § 60 EStDV zu übermitteln war. Denn nach § 60 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 EStDV war bisher die Handelsbilanz einschließlich einer Gewinn- und Verlustrechnung zu übermitteln, wenn eine doppelte Buchhaltung vorlag, einschließlich einer Überleitungsrechnung zu übermitteln. Statt einer Überleitungsrechnung konnte auch eine Steuerbilanz übermittelt werden. § 5b EStG lässt offen, wie der zu übermittelnde amtlich vorgeschriebene Datensatz auszusehen hat.
- 4 **§ 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG** soll nach Ansicht der FinVerw. das Bundesministerium der Finanzen ermächtigen, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der E-Bilanz zu bestimmen.<sup>2</sup> Im Schrifttum wird dieser Sichtweise teils mit Hinweis auf die Zulässigkeit der EÜR zugestimmt<sup>3</sup>, teils wird sie abgelehnt.<sup>4</sup> Eine gewisse Einigkeit besteht aber insoweit, dass ein über die handelsrechtlichen oder steuerlichen Vorschrif-

---

<sup>1</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 27.

<sup>2</sup>) Zu verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf § 51 Abs. 4 Nr. 1b vgl. Herrmann/Heuer/Raupach/Müller EStG § 5b Rn 7 (10/2023); Rätke BBK Beilage 1/2011, 4.

<sup>3</sup>) Mit Hinweis auf BFH 16.11.2011, X R 18/09, BStBl. II 2012, 129, zur EÜR für zulässig haltend ua Schmidt/Weber-Grellet, 42. Aufl. 2023, EStG § 5b Rn. 1.

<sup>4</sup>) Siehe Herrmann/Heuer/Raupach/Müller, EStG § 5b Rn 8 (10/2023).

ten hinausgehender Mindestumfang rechtswidrig ist.<sup>1</sup> Eingriffe ins Handelsrecht verletzen zudem die Zuständigkeiten. Denn für das HGB ist das BJM zuständig.<sup>2</sup> Darüber hinaus stellt sich aber die Frage, wie strittige Rechtsauffassungen von der Finanzverwaltung in der Taxonomie zu verarbeiten sind. ME ist es rechtstaatlich bedenklich, wenn die Taxonomie dazu führen würde, dass die Steuerpflichtigen ausschließlich in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltungen ihre Gewinnermittlung elektronisch zu übermitteln haben. ME müsste dies analog zur heutigen Vorgehensweise in die Taxonomie übernommen werden. Geschäftsvorfälle, deren bilanzielle Behandlung unstrittig sind, können in der Taxonomie in einem Mussfeld ausgewiesen werden, bei strittigen Sachverhalten kann die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur Darstellung in der Taxonomie darlegen, sollte aber auch alternative Erfassungen in der Taxonomie zulassen. Entsprechendes gilt für andere Berichtsteile der E-Bilanz.<sup>3</sup>

Zur Bestimmung des Mindestumfangs ist eine **Arbeitsgruppe Taxonomie Steuer** eingesetzt worden, die sich in zwei Unterarbeitsgruppen unterteilt. Die eine Arbeitsgruppe, genannt IT AG, hat die Aufgabe, die technischen Voraussetzungen für die Übermittlung der E-Bilanz zu schaffen (elektronische Übermittlung, technische Datensatzbeschreibung und Schnittstellen), die zweite, genannt Fach AG, soll die Taxonomie festlegen. Eine Taxonomie ist ein Datengliederungsschema. Dieses bestimmt die Struktur der E-Bilanz und damit dessen Mindestumfang. **Mitglieder der Arbeitsgruppe** sind neben Vertretern der Landesfinanzverwaltungen Nordrhein-Westfalen und Bayern u. a. die Bundessteuerberater- wie auch die Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskammer, die üblicherweise ihre eigenen Mitarbeiter in die Arbeitsgruppe entsenden. Komplettiert wurde die Gruppe durch den XBRL Deutschland e. V., durch Industrie- und Unternehmerverbände sowie ausgewählte Software-Unternehmen. Erfahrene und interessierte Steuerberater und Wirtschaftsprüfer werden, soweit sie nicht Mitglieder des XBRL Deutschland sind und von diesem in die Arbeitsgruppe entsandt werden, (leider) nicht zugelassen.

5 Mit **BMF-Schreiben vom 28.11.2011**<sup>4</sup> hat die Finanzverwaltung erstmals die Taxonomien der E-Bilanz Version 5.0 veröffentlicht.<sup>5</sup> Diese Taxonomie ist im Vergleich zur Handelsbilanz und der handelsrechtlichen Gewinn- und

<sup>1</sup>) Brandis/Heuermann/Hofmeister EStG 5b Rn. 15; BeckOK EStG/Paetsch § 5b Rn. 7, 40; Herrmann/Heuer/Raupach/Müller EStG § 5b Rn. 7; Littmann/Bitz/Pust/Richter/Kruczynski EStG § 5b Rn. 43 (April 2020); Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b Rn. A 44f (Februar 2016); zu dieser Grundsatzfrage siehe auch BFH 30.6.2023 – VIII B 19/22, BFH/NV 2023, 1059 Rn. 7; aA Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5b Rn. 1: keine Pflichtausdehnung im Hinblick auf den Umfang der Bilanz aufgrund des Einzelbewertungsgrundsatzes.

<sup>2</sup>) Beispielhaft für Eingriffen in das Handelsrecht siehe Gliederungspunkt VII.3.j) und k).

<sup>3</sup>) Zu der mE kritisch zu beurteilenden tatsächlichen Vorgehensweise der Finanzverwaltung siehe Gliederungspunkt VII. 3. Jährliche Fortentwicklung der Taxonomie, j) und k).

<sup>4</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855.

<sup>5</sup>) Zu den Berichtsbestandteilen der Taxonomie siehe Gliederungspunkt VII. 2. B), zu den Einzelpositionen [www.estuer.de](http://www.estuer.de).

Verlustrechnung wesentlich stärker untergliedert.<sup>1</sup> Die Taxonomie der E-Bilanz wird jährlich überarbeitet. Mittlerweile liegt die Version 6.7 vor, die grundsätzlich für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden ist, die nach dem 31.12.2022 beginnen, also für das Wirtschaftsjahr 2023 bzw. 2023/24. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die Version 6.7 bereits für das Wirtschaftsjahr 2022 bzw. 2022/23 angewendet wird.<sup>2</sup>

- 6 Ab der **Taxonomie (Version 5.2)**<sup>3</sup> liegt eine Einheitstaxonomie vor. Damit steht ein Datenschema zur Verfügung, mit dem die steuerliche Übermittlungspflicht nach § 5b EStG ebenso erfüllt werden kann, wie die Offenlegungspflicht für HGB-Einzel- und Konzernabschlüsse.<sup>4</sup> Zu den jährlichen Fortschreibungen der Taxonomien gibt es immer auch einen jährlichen Änderungsnachweis.<sup>5</sup> Sinnvoll wäre, wenn der Taxonomie auch Erläuterungen beigelegt werden, die erkennen lassen, wie bestimmte Sachverhalte aus Sicht der Finanzverwaltung in der Taxonomie auszuweisen sind. Dies ist bisher erst einmal geschehen, nämlich mit der Taxonomie 6.5 zur stillen Beteiligung.<sup>6</sup>

### 3. Ziele der Finanzverwaltung

- 7 Die Umsetzung des Projektes E-Bilanz ist geleitet von dem Gedanken **„Elektronik statt Papier“**. Letztlich wird dadurch die bisherige Verpflichtung zur Befügung der Abschrift einer Bilanz in Papierform zur Steuererklärung durch eine Übermittlung auf elektronischem Wege ersetzt.<sup>7</sup> Damit soll das Besteuerungsverfahren effizienter ausgestaltet und insgesamt verbessert werden. Schließlich kann so eine medienbruchfreie Weiterverarbeitung durch die Finanzverwaltung erfolgen.<sup>8</sup>
- 8 Die Finanzverwaltung beabsichtigt, die übermittelten Daten der E-Bilanz in ein **elektronisches Risikomanagementsystem** zu überführen und damit EDV-gestützte Validitätsprüfungen, Verprobungen und Mehrjahresvergleiche auf Basis des eingelieferten Datenmaterials vorzunehmen.<sup>9</sup>
- 9 Durch die elektronische Aufbereitung soll auch eine **kennziffernbasierte automatische Auswahl prüfungsrelevanter Fälle** ermöglicht werden. Erreichen demnach Steuerpflichtige nach Durchlauf der elektronischen Prüfmethode ein „positives Steuer-Rating“, behält es sich die Finanzverwaltung vor, diese Steuerpflichtigen vom Betriebsprüfungsplan abzusetzen. Ein positives Steuer-Rating werden insb. solche Steuerpflichtigen aufweisen, bei denen die

<sup>1</sup> Siehe Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2010 Beilage 5, 1/10.

<sup>2</sup> Siehe Gliederungspunkt VII. 3 sowie Schäperclaus/Kruczynski DB 2013, 2573 ff.

<sup>3</sup> BMF 13.6.2014, DB 2014, 1454 = BeckVerW 286315.

<sup>4</sup> Ausführlich zur Einheitstaxonomie Herzig/Schäperclaus DB 2013, 1 ff.

<sup>5</sup> Siehe hierzu Gliederungspunkt VII. 3. Jährliche Fortentwicklung der Taxonomie.

<sup>6</sup> Siehe hierzu Gliederungspunkt VII. 3. Jährliche Fortentwicklung der Taxonomie, k).

<sup>7</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 1.

<sup>8</sup> Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b Rn. A2 ff. (Februar 2016).

<sup>9</sup> Das entsprechende Risikomanagementsystem und dessen langfristige Möglichkeiten siehe Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b Rn. A5 (Februar 2016).

Prüfmechanismen keine Auffälligkeiten aufweisen und nur ein geringes Risiko identifizieren. Umgekehrt können im Rahmen des elektronischen Risikomanagementsystems durch die Finanzverwaltung erkannte Unstimmigkeiten zu vorgezogenen Prüfungen oder Sonderprüfungen führen. Dies dürfte eine Abkehr von der heutigen größenabhängigen Auswahl der Betriebsprüfungsfälle gemäß § 3 BpO nach Größenklassen bedeuten.<sup>1</sup>

- 10 Die durch die E-Bilanz mögliche Datensammlung und Auswertung im Rahmen eines elektronischen Risikomanagementsystems soll es der Finanzverwaltung auch ermöglichen, **weniger Vorbehaltsveranlagungen** (§ 164 AO) durchführen zu müssen.<sup>2</sup>
- 11 Im Ergebnis soll die E-Bilanz zu mehr **Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit** bei der Besteuerung führen.<sup>3</sup> Über den Einzelfall hinaus dürfte die Taxonomie, wenn deren Inhalte positionsbezogen ausgewertet werden können, den Steuer-gesetzgeber in die Lage versetzen, die Wirkungen steuer-gesetzgeberischer Maßnahmen zuverlässiger zu ermitteln.

## II. Zur Einreichung der E-Bilanz verpflichtete Steuerpflichtige

- 12 Zur Einreichung der E-Bilanz sind nach § 5b EStG diejenigen Steuerpflichtigen verpflichtet, die ihren **betrieblichen Gewinn bilanziell** nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln. Dies sind
- nach § 1 EStG **einkommensteuerpflichtige natürliche Personen** mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, aber auch solche mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit;
  - nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG **körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte, insbesondere Kapitalgesellschaften, die optierende Personengesellschaft iSd. § 1a KStG<sup>4</sup> aber auch gemeinnützige Körperschaften<sup>5</sup> und Körperschaften des Öffentlichen Rechts<sup>6</sup>**, soweit sie körperschafts-steuerpflichtige Gewinneinkünfte erwirtschaften.
  - Darüber hinaus sind aber auch Gewerbetreibende mit Geschäftsleitung im Inland zur Einreichung einer E-Bilanz verpflichtet, deren Gewinn auf den **Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr** entfällt und die auf unwiderruflichen Antrag ihren Gewinn nach der in ihrem Betrieb geführten Tonnage ermitteln (§ 5a EStG). Denn neben der Gewinnermittlung nach der Tonnage haben diese Gewerbetreibenden weiterhin Steuerbilanzen zu erstellen (etwa für Zwecke des § 15a EStG). Dagegen sind **vermögensverwaltende Personengesellschaften** nicht zur Abgabe einer E-Bilanz verpflichtet. Sie sind zwar handelsrechtlich als Kaufmann bilanzie-

<sup>1</sup>) Siehe zu den bisherigen Kriterien Tipke/Lang SteuerR/Seer, 24. Aufl., § 21 Rn. 21.234.

<sup>2</sup>) Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b Rn. A5 (Februar 2016).

<sup>3</sup>) BT-Drs. 16/10940 S. 2.

<sup>4</sup>) BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212.

<sup>5</sup>) Zu Einzelheiten siehe Gliederungspunkt II. 3. sowie Gliederungspunkt X.

<sup>6</sup>) Zu Einzelheiten siehe Gliederungspunkt II. 4 sowie Gliederungspunkt X.

rungspflichtig, aber steuerlich sind sie „nur“ zur Einnahmeüberschussermittlung verpflichtet.<sup>1</sup>

### 1. Bilanzierende Steuerpflichtige

- 13 Zur bilanziellen Gewinnermittlung sind nach § 4 Abs. 3 EStG diejenigen Steuerpflichtigen mit Einkünften nach §§ 13–18 EStG verpflichtet, die ihren steuerlichen Gewinn nach Gesetz oder freiwillig bilanziell ermitteln. Sind sie an einer ausländischen Mitunternehmerschaft beteiligt, kann sich eine bilanzielle Gewinnermittlungspflicht für die ausländische Gesellschaft für deutsche Besteuerungszwecke auch nach ausländischen Rechtsvorschriften ergeben.<sup>2</sup>
- 14 Eine gesetzliche Bilanzierungspflicht kann sich nach §§ 140, 141 AO ergeben. Nach § 140 AO hat ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Gewinn bilanziell zu ermitteln, wenn er bereits nach anderen als den Steuergesetzen dazu verpflichtet ist. Eine solche **gesetzliche Verpflichtung**, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, ergibt sich insbesondere nach den handelsrechtlichen Vorschriften, die dann zu einer Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG führt, und betrifft die folgenden natürlichen und juristischen Personen sowie Personenhandelsgesellschaften:
- Natürliche Personen gemäß §§ 238, 242 HGB, wenn sie Kaufmann (§ 1 HGB) oder **Kaufmann kraft Eintragung** (§§ 2, 3 HGB) sind und nicht nach § 241a HGB von der Anwendung der §§ 238, 242 befreit sind,
  - **Offene Handelsgesellschaften** (OHG) und **Kommanditgesellschaften** (KG) nach § 6 HGB iVm § 238, 242 HGB,
  - **Aktiengesellschaften** (AG) und **Kommanditgesellschaften auf Aktien** (KGaA) nach § 3 AktG iVm § 6 HGB iVm §§ 238, 242 HGB,
  - **Gesellschaften mit beschränkter Haftung** (GmbH) nach § 13 Abs. 3 GmbHG iVm § 6 HGB iVm §§ 238, 242 HGB,
  - **Genossenschaften** nach § 17 Abs. 2 GenG iVm §§ 238, 242 HGB.
  - eingetragene Vereine, rechtsfähige Stiftungen und sonstige **juristische Personen des Privatrechts** und des öffentlichen Rechts, soweit sich für diese eine gesetzliche Verpflichtung, zB aufgrund von Landesgesetzen ergibt.
- 15 Nach § 141 AO ergibt sich eine steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht gemäß § 4 Abs. 1 EStG, wenn die Steuerpflichtigen bestimmte Größenkriterien erfüllen. So sind gewerbliche Unternehmer oder Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb (§ 141 AO)
- einen **Umsatz** von EUR 800.000 im Kalenderjahr

---

<sup>1)</sup> Ley KÖSDI 2012, 17889/17891.

<sup>2)</sup> BFH 18.1.2023, I R 48/19, BFH/NV 2023, 814.

- einen **Gewinn** aus Gewerbebetrieb von mehr als EUR 80.000 im Wirtschaftsjahr<sup>1</sup>
  - selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem **Wirtschaftswert** von mehr als EUR 25.000 **oder**
  - einen **Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft** von mehr als EUR 80.000
  - im Kalenderjahr gehabt haben, zur bilanziellen steuerlichen Gewinnermittlung verpflichtet. Die Buchführungspflicht entsteht nach § 141 Abs. 2 AO vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung erfolgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Verpflichtung hingewiesen hat.
- 16 Nicht nach § 4 Abs. 3 EStG in Verbindung mit §§ 140, 141 AO zur steuerlichen Bilanzierung und zur Erstellung und elektronischen Übermittlung von E-Bilanzen Verpflichtete mit Gewinneinkünften unterliegen dennoch dieser Pflicht, wenn sie freiwillig Bücher führen und Abschlüsse erstellen.
- 17 In **allen** aufgeführten Fällen besteht grundsätzlich eine Verpflichtung zur bilanziellen Ermittlung des steuerlichen Gewinns und damit nach § 5b EStG auch die Verpflichtung zur Erstellung und elektronischen Übermittlung einer E-Bilanz.<sup>2</sup>

## 2. Betriebsstätten

- 18 Für Steuerpflichtige mit Betriebsstätten sollen die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zur Einreichung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen auch für die Übermittlung der E-Bilanz gelten.<sup>3</sup> Die Finanzverwaltung dehnt diese Pflichten in besonderen Fällen auch auf beschränkt Steuerpflichtige ohne Betriebsstätte in Deutschland aus.

### a) Inländisches Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte

- 19 Hat ein inländisches Unternehmen, das seinen steuerlichen Gewinn bilanziell ermittelt, eine ausländische Betriebsstätte (**Outbound-Fall**), ist für das Unternehmen als Ganzes eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen.<sup>4</sup> Dementsprechend ist für das **gesamte Unternehmen** (und damit nicht nur für den inländischen Teil) eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung in elektronischer Form zu übermitteln.<sup>5</sup> In bestimmten Fällen gelten allerdings Erleichterungen.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup>) Bei Personengesellschaften ermittelt sich der steuerliche Gewinn inkl. der Ergebnisse aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Görke AO § 141 Rn. 38 mwN.; aA Tipke/Kruse/Drüen AO § 141 Rn. 21 (September 2020).

<sup>2</sup>) Zu Besonderheiten bei gemeinnützigen Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts siehe nachfolgend II. 3. und 4 sowie X.

<sup>3</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 2 ff.

<sup>4</sup>) ZB BFH 16.2.1996, I R 43/95, BStBl. II 1997, 128.

<sup>5</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 3.

<sup>6</sup>) Siehe FAQ-Bericht 2022-01 (Stand: Januar 2022), S. 16 ff.

- 20 Es wird insoweit auch die Auffassung vertreten, dass eine Integration der ausländischen Betriebsstättenbuchführung in der für die E-Bilanz vorgesehenen Gliederungstiefe nur dann als sinnvoll gelten kann, wenn die Betriebsstättergebnisse auch für die deutsche Besteuerung von Interesse sind. Daher erscheine es als sachgerecht, die Einreichung einer E-Bilanz für das gesamte Unternehmen **nur bei Geltung der Anrechnungsmethode** zur Anwendung kommen zu lassen.<sup>1</sup> Andererseits wird eine verkürzte Betriebsstätentaxonomie vorgeschlagen.<sup>2</sup> Für nach Handelsrecht bilanzierende inländische Unternehmen sollte sich eine Problematik aber erst gar nicht ergeben, weil diese die Betriebsstättergebnisse generell buchhalterisch abbilden müssen. Die Finanzverwaltung verlangt wohl auch vor diesem Hintergrund die Einreichung einer E-Bilanz für das gesamte Unternehmen.<sup>3</sup>

### b) Beschränkt Steuerpflichtige mit inländischer Betriebsstätte

- 21 Hat ein ausländisches Unternehmen eine inländische Betriebsstätte (**Inbound-Fall**) und erfolgt die steuerliche Gewinnermittlung des im Inland beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Unternehmens bilanziell, beschränkt sich die Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz **auf die inländische Betriebsstätte** als unselbstständigen Teil des ausländischen Unternehmens.<sup>4</sup> Die Einführung der E-Bilanz führt auch hier nicht zu einer eigenen Bilanzierungspflicht. Lediglich wird bei bereits bestehender steuerlicher Bilanzierungspflicht für die inländische Betriebsstätte eine elektronische Übermittlung vorgesehen. Erleichterungen bestehen nur in der Einreichung der E-Bilanz in Papierform für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2014.<sup>5</sup>

### c) Beschränkt Steuerpflichtige ohne Betriebsstätte

- 22 Beschränkt Steuerpflichtige können auch ohne eine inländische Betriebsstätte inländische gewerbliche Einkünfte erzielen. Dies ist der Fall, wenn sie im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit inländische Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Vermietung und Verpachtung **unbeweglichen Vermögens, aus Sachinbegriffen oder registrierten Rechten** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 f.) aa) und Abs. 1 Nr. 6 EStG) erzielen. In solchen Fällen gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung die Übermittlungspflicht für die E-Bilanz auch für **beschränkt Steuerpflichtige ohne Betriebsstätte im Inland**.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup>) Richter/Kruczynski/Kurz BB 2011, 2731.

<sup>2</sup>) Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 1652.

<sup>3</sup>) Es ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung hier auch noch zu einer anderen Auffassung gelangt. Schließlich wird es im Rahmen einer Übergangsregelung nicht beanstandet, wenn in Betriebsstättenfällen erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, E-Bilanzen eingereicht werden (BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 7).

<sup>4</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 4.

<sup>5</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn 7; siehe auch nachfolgend Gliederungspunkt IV. 3.

<sup>6</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 4 mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 Rn. 3.

- 23 Ob durch die bloße Umqualifizierung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in gewerbliche Einkünfte eine steuerliche Buchführungspflicht mit einhergehender E-Bilanz-Verpflichtung entstehen kann, wird im Schrifttum bezweifelt.<sup>1</sup> Ausländische Buchführungspflichten sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung aber eine inländische Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen können. Zudem soll es zu einer Buchführungspflicht nach § 141 AO kommen können, falls der Steuerpflichtige die dort genannten Grenzen überschritten hat. In einem solchen Fall soll er von der Finanzverwaltung darauf hingewiesen werden.<sup>2</sup>
- 24 Es bleibt dem beschränkt Steuerpflichtigen natürlich unbenommen, zur Buchführung zu optieren. Dann greift für ihn die Verpflichtung zur Übermittlung einer E-Bilanz generell.

### 3. Steuerbefreite Körperschaften

- 25 Bestimmte steuerbefreite Körperschaften haben erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, eine E-Bilanz einzureichen, also erst für die Jahre **ab 2015**.<sup>3</sup>
- 26 Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften, die **persönlich von der Körperschaftsteuer befreit** (wie zB § 5 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 2a und 15 KStG) sind, haben keine E-Bilanz einzureichen.
- 27 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, deren **sachliche Steuerbefreiung** sich nur auf einen Teil der Einkünfte der Körperschaft erstreckt (zB § 5 Abs. 1 Nrn. 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16, 19 und 22 KStG) haben eine E-Bilanz einzureichen, wenn sie steuerpflichtige gewerbliche Gewinne erwirtschaften und sie diese nach §§ 140, 141 AO oder freiwillig bilanziell ermitteln.
- 28 Steuerpflichtig sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beispielsweise **gemeinnützige Körperschaften**, die über einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfügen. Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn der Geschäftsbetrieb
- Einnahmen einschließlich USt von mehr als 45.000 EUR erwirtschaftet; § 64 Abs. 3 AO.
  - Nicht betroffen sind gemeinnützige Körperschaften ohne steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die
    - nur ideell
    - nur ideell und vermögensverwaltend tätig sind
    - und/oder nur steuerbefreite Zweckbetriebe (§ 65 AO)
    - und/oder nur einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und Einnahmen einschließlich USt von nicht mehr als 45.000 EUR erwirtschaften.

---

<sup>1)</sup> Vgl. dazu Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 1653 mwN.

<sup>2)</sup> BMF 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 Rn. 3.

<sup>3)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 7.

- 29 **Unklar** ist in diesen Fällen, ob die Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz sich auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder auf die gesamte Körperschaft erstreckt.<sup>1</sup> Das mittlerweile überholte BMF-Schreiben vom 28.9.2011 ging undifferenziert von der Einreichung einer die gesamte Körperschaft betreffenden E-Bilanz aus<sup>2</sup>, was zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von sachlich befreiten Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts führt.<sup>3</sup> In dieser Allgemeinheit begegnen die Ausführungen in diesem BMF-Schreiben allerdings Bedenken.
- 30 Im BMF-Schreiben vom 19.12.2013<sup>4</sup>, das an bestimmte Spitzenverbände erging, wird diese Sichtweise nunmehr modifiziert. Danach besteht eine E-Bilanz-Pflicht, wenn die Körperschaft **nach § 141 AO zur Bilanzierung für ihren steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb** verpflichtet ist. Eine Körperschaft hat nach § 141 AO für ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu bilanzieren, wenn entweder der Umsatz dieses Bereichs mehr als EUR 800.000 im Wirtschaftsjahr oder der Gewinn mehr als EUR 80.000 im Wirtschaftsjahr beträgt. Im Fall einer größenabhängigen Bilanzierungspflicht nach § 141 AO bedarf es aber gemäß § 141 Abs. 2 AO einer Mitteilung der Finanzverwaltung, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Verpflichtung zur Bilanzierung hingewiesen hat. Ohne diesen Hinweis besteht auch bei Überschreiten der Größerkriterien keine Verpflichtung zur Bilanzierung.
- 31 Ebenso wie die steuerliche Bilanzierungspflicht umfasst **die E-Bilanz** dann nur die Wirtschaftsgüter, Erträge und Aufwendungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Dh in der E-Bilanz sind nur die Daten auszuweisen, die den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen. Daraus resultieren allerdings schwierige Abgrenzungsfragen zwischen den Sphären der jeweiligen Körperschaft. Dies sind insbesondere Zuordnungs- und Aufteilungsprobleme bei den vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mitbenutzten Wirtschaftsgütern und bei den diesen Wirtschaftsgütern zuzuordnenden Schulden.
- 32 Gemeinnützige Körperschaften sollen nach BMF vom 28.9.2011<sup>5</sup> aber auch dann verpflichtet sein, wenn sie aufgrund anderer gesetzlicher Pflichten oder aufgrund von Satzungsregeln oder freiwillig nur eine **(Gesamt-)Bilanz für die gesamte Körperschaft** erstellen. Danach bestünde eine Pflicht zur Einreichung einer E-Bilanz für alle bilanzierenden gemeinnützigen Körperschaften,

<sup>1</sup> Für eine gesamte E-Bilanz wohl BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 5; für eine Sparte E-Bilanz wohl Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2510; Arnold/Schumann DStZ 2011, 813.

<sup>2</sup> Neben der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist in diesen Fällen dann noch der Teil der Taxonomie auszufüllen, der als steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle vorgesehen ist, siehe dazu Gliederungspunkt X.

<sup>3</sup> Siehe zu den Körperschaften, die nur im Fall einer Bilanzierungspflicht für ihren BgA eine E-Bilanz einzureichen haben, nachfolgend unter Gliederungspunkt X.

<sup>4</sup> BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerw 280450.

<sup>5</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 5.

deren Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 35.000 EUR einschließlich USt übersteigen, zB für

- gemeinnützige Kapitalgesellschaften, wie gGmbH, die nach HGB für die Gesamtkörperschaft bilanzieren hat oder
- für eingetragene Vereine oder Stiftungen, die nach ihrer Satzung oder freiwillig für die Gesamtkörperschaft bilanzieren.

**33 Unklar** ist in diesen Fällen, ob sich die Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder auf die gesamte Körperschaft erstreckt. Das mittlerweile überholte BMF-Schreiben vom 28.9.2011 geht wohl undifferenziert von der Einreichung einer die gesamte Körperschaft betreffenden E-Bilanz aus<sup>1</sup>, was zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von sachlich befreiten Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts führte.

**34** In dieser Allgemeinheit begegnen die Ausführungen im BMF-Schreiben aus 2011 allerdings **Bedenken**. Die E-Bilanz-Pflicht einer gemeinnützigen Körperschaft mit einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die nur eine (Gesamt-)Bilanz für die Körperschaft erstellt, ist mE nicht durch das Gesetz gedeckt.

**35** Gemäß § 8 KStG iVm § 4 Abs. 3 EStG haben Körperschaften ihren Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und -ausgaben zu ermitteln, wenn sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und sie auch nicht freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen. Die Buchführung und Bilanzierung sperrt das Wahlrecht den Gewinn einnahmen- und ausgabenbasiert zu ermitteln. Allerdings setzt § 4 Abs. 3 EStG voraus, dass der Bestandsvergleich und die Einnahmen-Überschussrechnung sich gleichwertig gegenüberstehen.<sup>2</sup> Auch müssen beide Methoden zum gleichen Totalgewinn führen. Dies ist nicht der Fall. Die Gleichwertigkeit fehlt, weil einerseits der Gesamtgewinn und andererseits der Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ermittelt wird. Auch fehlt die Totalgewinnleichheit. Denn mittels Bilanz wird der Totalgesamtgewinn und nach § 4 Abs. 3 EStG der Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ermittelt. Eine Bilanz der gesamten Körperschaft kann daher mE das Wahlrecht der Einnahmen-Überschussrechnung nicht ausschließen. Dies bedeutet, dass eine gemeinnützige Körperschaft mit einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur dann eine E-Bilanz einzureichen hat, wenn sie nach § 141 AO den Gewinn für ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bilanziell ermittelt.

**36** Dies anerkennt das BMF für den vergleichbaren Fall einer **Körperschaft des öffentlichen Rechts** mit ihrem Betrieb gewerblicher Art, bei denen nur eine Bilanzierungspflicht für den BgA das Gewinnermittlungswahlrecht des § 4 Abs. 3 EStG ausschließt und eine E-Bilanzpflicht begründet.<sup>3</sup>

<sup>1)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 5.

<sup>2)</sup> BFH 19.3.2009, IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659.

<sup>3)</sup> Siehe dazu nachfolgend Gliederungspunkt II. 4.

- 37 Mit dem **BMF-Schreiben vom 9.12.2013**<sup>1</sup> versuchte das BMF diesen Bedenken Rechnung zu tragen, in dem es den verpflichtend einzureichenden Datensatz auf die Daten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beschränkt und auf freiwilliger Basis alternativ die Einreichung einer E-Bilanz für die Gesamtkörperschaft mit Erleichterungen für die Ausfüllung des Berichtsteils „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“. Dieses Entgegenkommen dürfte in zahlreichen Fällen im Sinne der Praxis sein, weil es eine Aufteilung der Gesamtbilanz vermeidet. Es führt aber nach der hier vertretenen Auffassung auch in einer relevanten Zahl von Fällen dazu, dass Körperschaften, die für ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht zur steuerlichen Bilanzierung verpflichtet sind, eine E-Bilanz einzureichen haben. Betroffen sind die Körperschaften, die
- nicht nach § 140 AO für ihren steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb eine Bilanz nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen aufzustellen haben;
  - und die auch nicht nach § 141 AO zur steuerlichen Bilanzierung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verpflichtet sind,
    - weil sie zwar über Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb von mehr als 45.000 EUR verfügen, aber nicht die Größenkriterien des § 141 AO erfüllen oder
    - zwar die Größenkriterien erfüllen, aber nicht von der Finanzbehörde auf die Bilanzierungspflicht hingewiesen wurden.
- 38 Zu den **besonderen Berichtsbestandteilen** der E-Bilanz einer nur partiell steuerpflichtigen Körperschaft, u. a. nach dem Stand des BMF-Schreibens vom 13.6.2014.<sup>2</sup>

#### 4. Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art

- 39 Auch bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts haben erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, eine E-Bilanz einzureichen, also erst für die Jahre **ab 2015**.<sup>3</sup> Dies sind die Körperschaften, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG über einen Betrieb gewerblicher Art verfügen und die insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Betriebe gewerblicher Art sind in § 4 KStG definiert.
- 40 Nach **BMF** haben juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art eine E-Bilanz **nur für den Betrieb gewerblicher Art** (BgA) einzureichen.<sup>4</sup>
- 41 Eine **E-Bilanz** haben danach grundsätzlich folgende Körperschaften einzureichen:
- die Eigenbetriebe mit Betrieben gewerblicher Art,

---

<sup>1</sup>) BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerw 280450.

<sup>2</sup>) BMF 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886, sowie Gliederungspunkt X.

<sup>3</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 7; siehe auch nachfolgend IV. 3.

<sup>4</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 6.

- die Eigenbetriebe mit hoheitlicher Tätigkeit und Tätigkeit gewerblicher Art,
  - die Körperschaften mit Betrieben gewerblicher Art,
  - wenn sie ihren steuerlichen Gewinn des Betriebs gewerblicher Art bilanziell ermitteln.<sup>1</sup>
- 42 Eine Verpflichtung zur Einreichung der **bilanziellen Gewinnermittlung für den BgA** kann sich nach §§ 140, 141 AO ergeben. Eine außersteuergesetzliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des BgA nach § 140 AO ergibt sich beispielsweise aus der EigenbetriebsVO der Länder, eine nach § 141 AO bei Überschreiten der Umsatz- und Gewinn Grenzen von EUR 600.000 und EUR 60.000 und gemäß § 141 Abs. 2 AO bei entsprechender Aufforderung zur Bilanzierung durch die Finanzverwaltung.
- 43 Weder die Verpflichtung zur **Doppik** für den Gesamthaushalt nach landesrechtlichen Regelungen noch andere gesetzliche Bilanzierungspflichten für die gesamten Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB Hochschulgesetze der Länder) führen nach der zutreffenden Auffassung des BMF zu einer steuerlichen bilanziellen Gewinnermittlungspflicht und damit zur Verpflichtung der Einreichung einer E-Bilanz.<sup>2</sup> Eine das Wahlrecht des § 4 Abs. 3 EStG ausschließende steuerliche Bilanzierungspflicht kann sich nur durch eine gesetzliche Verpflichtung zur steuerlichen Bilanzierung für den BgA ergeben.<sup>3</sup>
- 44 Diese für die Körperschaften des öffentlichen Rechts günstige Sichtweise des BMF steht im Widerspruch zu der ursprünglichen Behandlung der gemeinnützigen Körperschaften, die selbst bei der Erstellung nur einer Gesamtbilanz für die Körperschaft zur Einreichung einer E-Bilanz verpflichtet sein sollten.<sup>4</sup>
- 45 Einzureichen sind die normalen Berichtsbestandteile einer **E-Bilanz**. Die Berichtsbestandteile Bilanz und GuV umfassen nur die Positionen des BgA. Es handelt sich dabei stets um eine Spartenbilanz der Körperschaft des öffentlichen Rechts.
- 46 Die **besonderen Berichtsbestandteile** der E-Bilanz sind nur für partiell steuerpflichtige Körperschaften relevant.<sup>5</sup>

### III. Als E-Bilanz einzureichende Bilanzen

- 47 § 5b EStG regelt nur die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, näm-

<sup>1)</sup> Hiervon zu unterscheiden sind Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Sie haben eine E-Bilanz einzureichen, da für sie die rechtsformspezifischen Regelungen der jeweiligen Gesellschaft gelten. In der Regel handelt es sich hierbei um Kapitalgesellschaften, die nach § 140 AO iVm dem HGB zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet sind und deshalb nach § 4 Abs. 3 EStG ihren steuerlichen Gewinn bilanziell ermitteln müssen.

<sup>2)</sup> So zur bilanziellen Verpflichtung außerhalb des Bereichs der E-Bilanz, BMF 9.2.2012, BStBl. I 2012, 184.

<sup>3)</sup> Siehe im Gegensatz dazu das BMF zu Körperschaften mit steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb vorangehend Gliederungspunkt II. 3.

<sup>4)</sup> Siehe dazu vorangehend Gliederungspunkt II. 3.

<sup>5)</sup> Siehe dazu nachfolgend Gliederungspunkt X.

lich wahlweise eine Handelsbilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer Überleitungsrechnung oder eine Steuerbilanz mit steuerlicher Gewinn- und Verlustrechnung. Welche Bilanzen einzureichen sind, regelt § 60 Abs. 1 EStDV.

### 1. Nach § 60 EStDV einzureichende Bilanzen und weitere Unterlagen

- 48 § 60 EStDV regelt die der **Steuererklärung beizufügenden Unterlagen**. Danach bestand vor dem Steuerbürokratieabbaugesetz<sup>1</sup> die Verpflichtung, der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht, und im Fall der Eröffnung des Betriebs auch eine Abschrift der Eröffnungsbilanz beizufügen. Im Zuge der Einführung des § 5b EStG wurde § 60 Abs. 1 EStDV nun dergestalt angepasst, dass der Steuererklärung eine Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder eine Eröffnungsbilanz nur dann beizufügen sind, wenn auf eine elektronische Übermittlung verzichtet wird.<sup>2</sup> Durch die Einführung des § 5b EStG kommt es vermeintlich nicht zu einer Erweiterung des Verpflichtungsrahmens bezüglich der dem Grunde nach einzureichenden Unterlagen, so dass weiterhin nach dieser Regelung nur die laufenden Bilanzen eines Wirtschaftsjahres, die Bilanz eines Rumpfwirtschaftsjahres sowie die Eröffnungsbilanz einzureichen sind. Tatsächlich werden die Pflichten jedoch erweitert, da die einzureichende E-Bilanz über die Bilanz und GuV hinaus Bestandteile der steuerlichen Gewinnermittlung umfasst. So hat eine Personengesellschaft zum Beispiel eine Kapitalentwicklung nach einem vorgegebenen Schema darzustellen.<sup>3</sup>
- 49 § 60 Abs. 3 EStDV weiterhin zu beachten, wonach – soweit ein **Anhang, ein Lagebericht oder ein Prüfungsbericht** vorliegen – diese als Abschrift der Steuererklärung beizufügen sind. Die Finanzverwaltung sieht für die Steuerpflichtigen im Rahmen der E-Bilanz allerdings insoweit ein Wahlrecht vor, nach dem Anhang, Lage- und/oder Prüfungsbericht **wahlweise in Papierform** oder im Rahmen des E-Bilanz-Datensatzes an das Finanzamt übermittelt werden können.<sup>4</sup>

### 2. Periodische und aperiodische Bilanzen

- 50 Über die in § 60 EStDV erwähnten Bilanzen hinaus sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für **spezielle (steuerliche) Sachverhalte** zu erstellende, aperiodische Bilanzen elektronisch zu übermitteln sein:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008, BGBl. 2008 I 2850.

<sup>2</sup> Dies wird insb. für den Veranlagungszeitraum 2012, in dem eine Einreichung der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung noch in Papierform zugelassen wird, anzutreffen sein. Da für den Veranlagungszeitraum 2012 die entsprechenden Steuererklärungen bereits elektronisch zu übermitteln sind, wird es voraussichtlich dazu kommen, dass die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung separat in Papierform an das jeweils zuständige Finanzamt zu übersenden sind.

<sup>3</sup> Siehe Ley KÖSDI 2015, 19317.

<sup>4</sup> Deloitte E-Bilanz/Bongaerts, 8. Aufl. 2020, Rn. 301 und 20.; OFD Münster DB 2015, 2359.

<sup>5</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 1.

- Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1, 2, 4, 5 EStG)
- Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3, 3a EStG)
- Änderung der Gewinnermittlungsart (R 4.6 EStR)
- Übertragungs- und Übernahmebilanzen (§§ 3, 11 UmwStG)
- Zwischenbilanzen zum Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels als besondere Form der Schlussbilanz (§ 24 Abs. 2 UmwStG)
- Liquidationsbilanzen (§ 11 KStG)

51 Die Finanzverwaltung dehnt damit den Verpflichtungsrahmen für die Einreichung von E-Bilanzen letztlich auf **sämtliche steuerliche Bilanzen** aus. Die Aufnahme dieser aperiodischen Bilanzen in den Kreis der elektronisch zu übermittelnden Bilanzen wird in der Literatur zu Recht kritisiert, weil sich diese Verpflichtung nicht aus dem Gesetz ableiten lässt.<sup>1</sup>Müller differenziert bei den aperiodischen Bilanzen danach, ob sie nach den Grundsätzen der §§ 4, 5 EStG zu erstellen sind oder nach anderen gesetzlichen Regeln.<sup>2</sup> Für Letztere soll die Verpflichtung zur Einreichung als E-Bilanz nicht gelten. Dies sind die Umwandlungsbilanzen und die im BMF-Schreiben<sup>3</sup> nicht erwähnten Bilanzen, die anlässlich des Beginns oder des Endes einer Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 13 Abs. 1 und 2 KStG.

52 Die wohl einer Rechtsgrundlage entbehrende Verpflichtung der Einreichung von aperiodischen Bilanzen stößt auch deshalb auf starke Kritik der Betroffenen, weil diese Bilanzen üblicherweise nicht aus der Buchhaltung abgeleitet werden können, so dass bereits deren Erstellung mit hohem manuellen Aufwand verbunden ist. Eine Erstellung außerhalb eines Buchhaltungssystems dürfte auch eine manuelle Bestückung der E-Bilanz nach sich ziehen.

### 3. Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften

53 Des Weiteren sollen die Sonder- und Ergänzungsbilanzen **in einem gesonderten amtlich vorgeschriebenen Datensatz** zu übermitteln sein.<sup>4</sup> Diese Verpflichtung betrifft Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften.

54 Für **Wirtschaftsjahre, die vor dem 31.12.2014 enden**, wird es nicht beanstandet, wenn Sonder- und Ergänzungsbilanzen im Freitextfeld „Sonder- und Ergänzungsbilanzen“ im Berichtsbestandteil „Steuerliche Modifikationen“ übermittelt werden.<sup>4</sup>

55 **Fraglich** könnte sein, ob die Verpflichtung zur Einreichung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen, die neben einer Gesellschaftsbilanz für die Personengesellschaft erstellt werden, als separate E-Bilanzen rechtmäßig ist. Dies ist mE

<sup>1</sup>) Vgl. zB Heinsen/Adrian DStR 2010, 2592; dies. DStR 2011, 1438/1438; Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 1657, sowie ausführlich Deloitte E-Bilanz/Bongaerts, 8. Aufl. 2020, Rn. 53. In diesem Sinne wohl auch Schmidt/Weber-Grellet, 42. Aufl. 2023, EStG § 5b Rn. 3 f., der neben den periodischen Bilanzen nur die Eröffnungsbilanz erwähnt.

<sup>2</sup>) Siehe Herrmann/Heuer/Raupach/Müller EStG § 5b EStG Rn 22 (10/2023).

<sup>3</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 1.

<sup>4</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 22.

zu bejahen. Nach ständiger Rechtsprechung besteht die Verpflichtung, die gewerblichen Einkünfte einer Mitunternehmerschaft durch eine Gesamtbilanz gemäß §§ 4, 5 EStG zu ermitteln.<sup>1</sup> Diese Gesamtgewinnermittlung erfolgt nach der Rechtsprechung allerdings additiv. Das bedeutet, dass die Bilanz der Gesellschaft nebst Ergänzungsbilanzen einerseits und die Sonderbilanzen andererseits durch Addition der einheitlich nach § 5 EStG ermittelten Ergebnisse zusammenzufassen sind.<sup>2</sup> Die Gesamtbilanz und damit auch die additiv zu einer Gesamtbilanz beizufügenden Einzelbilanzen sind nach dieser Rechtsprechung mE grundsätzlich nach § 60 Abs. 1 EStDV der Steuererklärung beizufügen und damit nach § 5b EStG auch als Folge der additiven Gewinnermittlung elektronisch ebenfalls einzeln zu übermitteln.<sup>3</sup>

- 56 Die Übermittlung der einzelnen steuerlichen Gewinnkomponenten** einer Personengesellschaft erfolgt danach getrennt für die Gesellschaftsbilanz, Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Die E-Bilanz der Gesellschaft enthält nur den Gesellschaftsgewinn mit außerbilanziellen Korrekturen und daneben sind als weitere E-Bilanzen (mit entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnungen und außerbilanziellen Korrekturen) Sonder- und Ergänzungsbilanzen für einen jeden Gesellschafter einzureichen, soweit solche zu erstellen sind.<sup>4</sup> Der Gesamtgewinn der Personengesellschaft ist folglich keiner der eingereichten E-Bilanzen unmittelbar zu entnehmen, er ergibt sich vielmehr additiv aus der Summe der steuerlichen Gewinne der jeweiligen einer Gesellschaft zuzuordnenden E-Bilanzen.

#### 4. Berichtigte, geänderte und differenziertere Bilanzen

- 57** Berichtigt der Steuerpflichtige Bilanzierungsfehler in einer bereits elektronisch übermittelten Bilanz nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, so ist eine **berichtigte E-Bilanz** als eigener, neuer Datensatz einzureichen und entsprechend als berichtigt zu kennzeichnen. Diese Vorgehensweise gilt auch für **geänderte Bilanzen**. Es besteht auch die Möglichkeit eine **identische Bilanz** sowie Gewinn- und Verlustrechnung mit **differenzierten oder weitergehenden Informationen** einzureichen. Auch diese ist vollständig einzureichen und als solche zu kennzeichnen.<sup>5</sup>

Eine Übersendung nur der abweichenden (Berichts-) Teile ist nicht zulässig.

---

<sup>1</sup>) Siehe zB BFH 2.12.1997, VIII R 77/93, BStBl. II 2008, 174.

<sup>2</sup>) Siehe Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG § 5 Rn. 400 ff. mwN.

<sup>3</sup>) Ebenso Herrmann/Heuer/Raupach/Müller EStG § 5b Rn 22 (10/2023).

<sup>4</sup>) Eine Verpflichtung „leere“ E-Bilanzen auch für Gesellschafter zu übermitteln, für die keine Sonder- oder Ergänzungsbilanzen zu erstellen sind, besteht nicht.

<sup>5</sup>) Das näher unter VII. 2.a) beschriebene GCD-Modul (Stammdaten-Modul) sieht in diesen Fällen folgende Möglichkeiten des Berichtsstatus vor: „erstmalig, berichtigt, geändert, berichtigt und geändert, identischer Abschluss mit differenzierten Informationen“.

## IV. Zeitliche Anwendung

### 1. Einreichung für Geschäftsjahre ab 2012

58 Nach der gesetzlichen Regelung des § 52 Abs. 11 EStG sollte § 5b EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Durch die Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung wurde dann abweichend festgelegt, dass die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnungen erstmals für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31.12.2011 beginnen**, elektronisch zu übermitteln sind.<sup>1</sup> Somit sind bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr grundsätzlich erstmals für Geschäftsjahre ab 2012 Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen elektronisch einzureichen, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren für das Wirtschaftsjahr 2012/13.

### 2. Nichtbeanstandungsregelung in allen Fällen

59 Die gesetzliche Pflicht zur Einreichung der E-Bilanz für Wirtschaftsjahre ab 2012 bzw. 2012/2013 wurde durch das BMF-Schreiben vom 28.9.2011 im Billigkeitswege um ein weiteres Jahr verschoben. Danach wird es von der Finanzverwaltung **nicht beanstandet**, wenn die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für das erste nach dem 31.12.2011 beginnende Wirtschaftsjahr noch nicht gemäß § 5b EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung elektronisch übermittelt wird. Die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung können in diesen Fällen noch in Papierform und wie bisher gegliedert abgegeben werden.<sup>2</sup>

60 Diese Billigkeitsregelung führt **faktisch** zu einer **Verschiebung der erstmaligen Anwendung um ein weiteres Jahr**, so dass erstmals Bilanzen für das Wirtschaftsjahr 2013 bzw. 2013/14 als E-Bilanz einzureichen sind. Danach sind bei Betriebseröffnungen in 2013 Eröffnungsbilanzen bereits ab 2013 einzureichen und Jahresbilanzen frühestens in 2014.

61 Die Übermittlung für das Wirtschaftsjahr 2013 bzw. 2013/2014 hat unter Gebrauch der Taxonomieversion 5.1 vom 1.6.2012 zu erfolgen. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn für die Übermittlung stattdessen die Nachfolgeversion 5.2 genutzt wird.<sup>3</sup> Die Verwendung der Version 5.2 kann für die Erstanwender zu empfehlen sein.<sup>4</sup> Entsprechendes gilt für alle folgenden Versionen. Für das Wirtschaftsjahr 2023 bzw. 2023/24 ist die Taxonomieversion 6.6<sup>5</sup> relevant, es kann aber auch schon die Taxonomieversion 6.7 verwandt werden.<sup>6</sup>

<sup>1</sup>) Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunkts der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes (Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung – AnwZpV) v. 20.12.2010, BGBl. 2010 I 2135.

<sup>2</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 27.

<sup>3</sup>) Zu den Versionen siehe Gliederungspunkt I. 2.

<sup>4</sup>) Siehe Schäperclaus/Kruczynski DB 2013, 2573 ff.

<sup>5</sup>) BMF 21.6.2022, BStBl. I 2022, 954.

<sup>6</sup>) BMF 9.6.2023, BStBl. I 2023, 994.

### 3. Übergangsregelungen in besonderen Fällen

- 62 Eine Übergangsregelung sah die Finanzverwaltung in **besonderen Fällen** vor. Danach ist für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen,<sup>1</sup> für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft sowie für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des Öffentlichen Rechtseine E-Bilanz erstmals für Wirtschaftsjahre einzureichen, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Bis zum Auslaufen der Übergangsregelung kann es daher in diesen Fällen bei der Einreichung der Bilanz in Papierform ohne eine Gliederung gemäß der Taxonomie bleiben.
- 63 **Inländische Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte** müssen ihre Betriebsstättendaten in die E-Bilanz des Unternehmens verpflichtend erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, einbeziehen.<sup>2</sup>
- 64 Personengesellschaften und andere Mitunternehmerschaften haben ihre **Sonder-, und Ergänzungsbilanzen** erstmals für Wirtschaftsjahre zu übermitteln, die nach dem 31.12.2014 enden<sup>3</sup>.
- 65 Erleichterungen gelten auch für den Berichtsbestandteil **Kapitalkontenentwicklung**. Die Übermittlung ist erst für Wirtschaftsjahre vorgesehen, die nach dem 31.12.2014 beginnen.<sup>4</sup>

### V. Entbindung von der Pflicht zur Übermittlung der E-Bilanz in Härtefällen

- 66 Nach § 5b Abs. 2 EStG kann die Finanzbehörde zur Vermeidung **unbilliger Härten auf Antrag** auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Die Finanzverwaltung wird nach § 150 Abs. 8 AO einem solchen Antrag entsprechen, wenn eine elektronische Übermittlung für den Steuerpflichtigen **wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar** ist. Die Anschaffung der erforderlichen Technik ist wirtschaftlich zumutbar, es sei denn, dass die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre (wirtschaftliche Unzumutbarkeit). Dieser liegt vor, wenn die Schaffung der technischen Voraussetzungen in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis mehr zu den Einkünften steht, für die die Einkommensteuererklärung und die Einnahmenüberschussrechnung durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind<sup>5</sup>. Liegen die technischen Voraussetzungen vor, scheidet eine wirtschaftliche Unzumut-

<sup>1</sup>) Bei inländischen Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte gilt die Übergangsregelung jedoch nur soweit die Inhalte der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auf die ausländische Betriebsstätte entfallen. Eine generelle Verschiebung der elektronischen Übermittlung für inländische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten ist daher nicht gegeben. Lediglich soll die Integration der Betriebsstättenbuchführung in die E-Bilanz erst für das Jahr 2015 notwendig werden.

<sup>2</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 7.

<sup>3</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 20 ff.

<sup>4</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 20 f.

<sup>5</sup>) BFH 21.4.2021, XI R 29/20, BStBl. II 2022, 52.

barkeit aus. Eine persönliche Unzumutbarkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung zu nutzen.<sup>1</sup>

- 67 Ist die Übermittlung einer elektronischen Bilanz für den Steuerpflichtigen danach wirtschaftlich und/oder persönlich unzumutbar, haben die Finanzbehörden abweichend von den allgemeinen Regeln **keinen Ermessensspielraum**. Dem Antrag ist dann stattzugeben.
- 68 Es ist aber davon auszugehen, dass die Anwendungsfälle, in denen einem Antrag auf Entbindung zur Einreichung einer E-Bilanz entsprochen wird, dennoch eher gering sein werden.<sup>2</sup> In der Gesetzesbegründung wird hierzu auch ausgeführt, dass in der Praxis die Voraussetzung für die Anwendung der Härtefallregelung insb. bei **Kleinstbetrieben** gegeben sein wird.<sup>3</sup>
- 69 Eine **Frist oder Form** für die wirksame Stellung eines Antrags nennt § 5b Abs. 2 nicht. Daher kann der Antrag auch konkludent gestellt werden. Die Abgabe einer Abschrift der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung in Papierform wäre damit als wirksamer Antrag anzusehen.<sup>4</sup> Durch die Antragstellung wird jedoch kein Aufschub der Übermittlungspflicht erreicht.<sup>5</sup>
- 70 Der Antrag ist bei der für den Betrieb nach §§ 18 ff. AO **zuständigen Finanzbehörde** zu stellen. Lehnt die Finanzverwaltung den konkludent oder explizit gestellten Antrag auf Verzicht der elektronischen Übermittlung ab, kann hiergegen mittels **Rechtsbehelfs** vorgegangen werden.
- 71 Wenn nach § 150 Abs. 8 AO eine Befreiung von der elektronischen Übermittlung zur Steuererklärung erfolgt ist, ist damit zugleich eine Befreiung von der Einreichung einer E-Bilanz zu sehen.<sup>6</sup> Liegt aber bezüglich der elektroni-

<sup>1</sup> BMF 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47 Rn. 3; BFH ebenda.

<sup>2</sup> So hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil v. 20.10.2009 zur elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen ausgeführt, dass der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger selbst weder über einen Computer noch über einen Internetzugang verfügt, als solcher nicht dazu führt, dass dem Antrag aus Billigkeitsgründen stattzugeben wäre, weiterhin Umsatzsteuer-Voranmeldungen in Papierform abzugeben (5 K 149/05, DStRE 2010, 670). Der Bundesfinanzhof hat im Rahmen der Revision festgestellt, dass die Verpflichtung zur elektronischen Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen verfassungsgemäß ist. Er hat aber herausgestellt, dass die Finanzverwaltung im Rahmen der Ermessensentscheidung, ob eine unbillige Härte vorliegt, den Einwand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen habe, er verfüge nicht über die notwendige Hard- und Software. Insb. könne der Steuerpflichtige nicht auf den Internetzugang anderer Konzerngesellschaften verweisen (Urteil v. 14.3.2012, XI R 33/09). So hat es auch das Finanzgericht Hamburg als unbillige Härte angesehen, wenn der zur Einreichung Verpflichtete keinen Internetanschluss besitzt (Beschluss v. 10.3.2005, II 51/05; EFG 2005, 992). Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zur elektronischen Verpflichtung von Umsatzsteuer- und Lohnsteueranmeldungen wird auch Einfluss auf die Frage der Billigkeit im Zusammenhang mit der Einreichung von E-Bilanzen haben.

<sup>3</sup> Vgl. dazu Bayerisches Landesamt für Steuern v. 4.2.2009 – F 0321.1.1–3/3 Ft 41.

<sup>4</sup> Vgl. BR-Drs. 16/10940, 4; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b C 21 (Februar 2016).

<sup>5</sup> Vgl. zu den Konsequenzen bei Nichteinreichung der E-Bilanz Gliederungspunkt VI.

<sup>6</sup> So Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2010 Beilage 5, 12.

schen Steuererklärungen eine unbillige Härte nicht vor, kann dennoch für die elektronische Übermittlung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eine solche gegeben sein. Schließlich stellt die Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz qualitativ weitaus höhere Anforderungen an den Steuerpflichtigen.<sup>1</sup>

- 72 Begrenzt das Finanzamt die Befreiung von der Verpflichtung zur Einreichung der E-Bilanz nicht auf einen bestimmten Zeitraum, so ist davon auszugehen, dass die Befreiung bis zu deren Widerruf anzunehmen ist.<sup>2</sup>
- 73 Eine Anwendung der Härtefallregelung dürfte mE im Zusammenhang mit aperiodischen Bilanzen denkbar und sinnvoll sein, zumindest wenn diese nicht automatisch aus der Buchhaltung generiert werden können.<sup>3</sup> Zudem könnte ihre Anwendung während der Übergangszeit für Wirtschaftsjahre vor 2013 bzw. 2013/14 im Zusammenhang mit Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Betracht kommen, da die Übermittlung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen als Freitextfeld nach dem jetzigen Stand technische Probleme bereitet.

## VI. Sanktionsmöglichkeiten

- 74 Unterlässt der Steuerpflichtige, obwohl die Voraussetzungen eines Härtefalls nicht vorliegen oder die Finanzverwaltung keine positive Härtefallentscheidung getroffen hat, die elektronische Übermittlung einer E-Bilanz, fehlt es an einer **Datenübertragung**. Es liegt eine Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen vor. Einer fehlenden Datenübertragung steht eine zurückgewiesene Datenübertragung gleich, weil nur eine von der Finanzverwaltung angenommene E-Bilanz die Verpflichtung des Steuerpflichtigen erfüllen kann. Als zugegangen gilt die E-Bilanz gemäß § 87a Abs. 1 S. 2 AO, sobald die Finanzverwaltung die Daten in einer für sie zu verarbeitenden Weise aufgezeichnet hat. Eine Verarbeitung ist durch die Finanzverwaltung nur möglich, wenn der Datensatz sämtliche Pflichtfelder enthält, alle Rechenregeln eingehalten wurden, die jeweiligen Daten in der einschlägigen Datensatzform erhalten und alle notwendigen Berichtbestandteile beigefügt wurden. Die hierzu erforderliche Plausibilitätsprüfung erfolgt über die Schnittstelle ERiC (Elster Rich Client), über die die Finanzverwaltung die E-Bilanzdaten annimmt.<sup>4</sup>
- 75 Die Finanzverwaltung kann die elektronische Übermittlung der E-Bilanz durch die Androhung und Festsetzung eines **Zwangsgeldes** nach §§ 328 ff. AO durchsetzen.<sup>5</sup> Dabei darf das einzelne Zwangsgeld EUR 25.000,00 nicht übersteigen. Bevor ein Zwangsgeld durch die Finanzverwaltung festgesetzt werden kann, müssen die Zwangsmittel erst schriftlich angedroht werden. Kommt der Steuerpflichtige innerhalb der von der Finanzverwaltung gesetzten Frist, die in der schriftlichen Androhung bestimmt wurde, der Verpflichtung weiterhin

<sup>1</sup>) Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b C 11 (Februar 2016).

<sup>2</sup>) Bergan/Martin DStR 2010, 1755 (1758).

<sup>3</sup>) Siehe unter Gliederungspunkt III. 2.

<sup>4</sup>) Zu Einzelheiten der Übertragung siehe Deloitte/E-Bilanz/Hinnah, 8. Aufl. Rn. 141 ff.

<sup>5</sup>) BMF 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47.

nicht nach, so setzt die Finanzbehörde die angedrohten Zwangsmittel fest. Reicht der Steuerpflichtige die E-Bilanz nach der Festsetzung des Zwangsmittels ein, wird der Vollzug der Zwangsmittel eingestellt.

- 76 Eine **Schätzung der Besteuerungsgrundlagen** nach § 162 AO käme bei Fehlen einer E-Bilanz nur in Betracht, wenn der Finanzverwaltung keinerlei Daten zur Gewinnermittlung – auch nicht in Papierform – vorliegen.<sup>1</sup>
- 77 Auch eine **verspätete Übermittlung** der E-Bilanz ist eine Pflichtverletzung. Der Vorschrift des § 5b EStG ist zwar eine Frist innerhalb derer, die Daten bei der Finanzverwaltung vorliegen müssen, nicht zu entnehmen. Weil es sich bei der E-Bilanz jedoch um der Steuererklärung beizufügende Unterlagen handelt, gelten grundsätzlich die für die Steuererklärung maßgeblichen Abgabefristen.<sup>2</sup> Die Festsetzung eines **Verspätungszuschlags** scheidet nach der herrschenden Meinung indes in Fällen der Verspätung aus, weil eine E-Bilanz keine Steuererklärung iSd § 152 AO ist. Vielmehr handelt es sich bei der E-Bilanz um Unterlagen, die den Steuererklärungen beizufügen sind und deren Fehlen ohne Folgen für die Wirksamkeit der Abgabe der Steuererklärung ist.<sup>3</sup>
- 78 Auch die Übertragung einer **fehlerhaften E-Bilanz** kann nicht zu Sanktionen führen. Die E-Bilanz hat keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit oder Richtigkeit der eingereichten Steuererklärung.
- 79 Ob die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang berechtigt ist, ein **Verzögerungsgeld** gemäß § 146 Abs. 2b AO festzusetzen, ist zurzeit noch nicht geklärt. Der Bundesfinanzhof geht aber wohl davon aus, dass ein Verzögerungsgeld auch verhängt werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger einer Aufforderung des Finanzamts zur Vorlage von Unterlagen im Rahmen einer Außenprüfung nicht fristgerecht nachkommt.<sup>4</sup> Damit sollte zumindest die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes bei Anforderung der E-Bilanz im Rahmen einer Betriebsprüfung zulässig sein. Ein solches Verzögerungsgeld kann zwischen EUR 2.500 und EUR 250.000 betragen.
- 80 Insgesamt kann damit die Abgabe einer elektronischen E-Bilanz mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Nach der aktuellen Rechtslage kann es jedoch nicht erzwungen werden, dass die übermittelten Positionen auch **korrekt** sind. Die Androhung und ggf. Festsetzung eines Zwangsgeldes sind insoweit nicht möglich.<sup>5</sup>

---

<sup>1)</sup> Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b B83 (Februar 2016).

<sup>2)</sup> Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Martini EStG § 5b B17 mwN (Februar 2016).

<sup>3)</sup> Vgl. Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2010, 12.

<sup>4)</sup> BFH 16.6.2011 – IV B 120/1, BStBl. II 2011, 855.

<sup>5)</sup> Rust/Hülshoff/Kolbe BB 2011, 751.

## VII. Taxonomie der E-Bilanz

### 1. Die E-Bilanz-Module

- 81** Die Taxonomie der E-Bilanz ist der **amtlich vorgeschriebene Datensatz im XBRL-Format**<sup>1</sup>, der nach § 5b EStG an die Finanzverwaltung elektronisch zu übermitteln ist. Sie stellt ein strukturiertes Datenschema der steuerlichen Gewinnermittlung dar, mit welchem u. a. Jahresabschlussdaten nach einer streng vorgegebenen Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung aufzubereiten und zu übermitteln sind. Die erforderliche Gliederung der Jahresabschlusspositionen geht dabei weit über die handelsrechtlichen Gliederungsschemata der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung hinaus.<sup>2,3</sup>
- 82** Die Taxonomie (auch Kerntaxonomie genannt) ist in zwei Module unterteilt:
- **Stammdaten (GCD-Modul)** und
  - **Rechnungslegungsmodul (GAAP-Modul).**
- 83** Neben dieser Kerntaxonomie gibt es noch **Branchentaxonomien**, bei denen zwischen den Spezial- und Ergänzungstaxonomien unterschieden wird: Die Branchentaxonomien sollen den Anforderungen der branchenspezifischen Rechnungslegungsvorschriften genügen. Zu unterscheiden sind zum einen die Spezialtaxonomie, welche die Kerntaxonomie für bestimmte Branchen vollständig ersetzt, und zum anderen die Ergänzungstaxonomie, die lediglich die Kerntaxonomie branchenspezifisch ergänzt.
- 84** **Spezialtaxonomien** liegen für Banken (dh für alle Unternehmen, die nach RechKredV bilanzieren) und Versicherungen (dh für alle Unternehmen, die nach RechVersV bzw. RechPensV bilanzieren – hierunter fallen auch Pensionskassen) vor.
- 85** **Ergänzungstaxonomien** sind für folgende Branchen eingeführt worden:
- Wohnungswirtschaft (Unternehmen, die nach JAbschlWUV bilanzieren),
  - Land- und Forstwirtschaft (Unternehmen, die nach BMELV-Musterabschluss bilanzieren),
  - Krankenhäuser (Unternehmen, die nach KHBV bilanzieren),
  - Pflegedienstleister (Unternehmen, die nach PBV bilanzieren),
  - Verkehrsunternehmen (Unternehmen, die nach JAbschlVUV bilanzieren) und
  - den kommunalen Eigenbetrieb (Unternehmen, die nach EBV oder ähnlichem bilanzieren).
- Zukünftig sind weitere Branchentaxonomien möglich, da von der Finanzverwaltung eine Erweiterung der Branchentaxonomien nicht ausgeschlossen wurde.<sup>4</sup>

<sup>1)</sup> Zu weiteren Möglichkeiten innerbetrieblicher Nutzung des XBRL-Reporting für die Finanzberichterstattung Berger/Voit DB 2013, 1677.

<sup>2)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855.

<sup>3)</sup> Die Taxonomie ist abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de); derzeit aktuellste Version 5.3, BMF 13.6.2014, DB 2014, 1454 = BeckVerw 286315.

<sup>4)</sup> Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 28.

- 86 Die visualisierten und jährlich aktualisierten Taxonomien sind unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) abrufbar. Sie enthalten auch weitergehende Informationen zu den einzelnen Positionen.
- 87 Unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) sind darüber hinaus auch die relevanten BMF-Schreiben zur E-Bilanz veröffentlicht sowie eine Liste häufig gestellter Fragen (FAQ) der Verwaltung, die außerhalb des BMF-Schreibens zahlreiche Sachfragen im Zusammenhang mit der E-Bilanz beantwortet.<sup>1</sup> Die Rechtsqualität dieser Liste der Finanzverwaltung ist unklar.

## 2. Aufbau der Module

- 88 Die Module umfassen **verschiedene Berichtsbestandteile**.<sup>2</sup> Bei den Berichtsbestandteilen, insbesondere des GAAP-Moduls, ist zwischen den verpflichtenden und den freiwilligen Bestandteilen zu unterscheiden. Zu den Berichtsbestandteilen des GCD- Moduls nachfolgend unter a) und des GAAP-Moduls nachfolgend unter b).
- 89 Die einzelnen Berichtsbestandteile bestehen dann wieder aus **einzelnen Positionen**. An diese Positionen werden bestimmte Anforderungen gestellt, die als Positioneigenschaften bezeichnet werden.<sup>3</sup> Dazu nachfolgend unter c).

### a) Berichtsbestandteile des GCD-Moduls

- 90 Das GCD-Modul<sup>4</sup>, das auch als **Stammdaten-Modul** bezeichnet wird, dient dazu, Stammdaten zum übermittelten GAAP-Modul zur Verfügung zu stellen.<sup>5</sup> Es enthält eine Vielzahl von allgemeinen Informationen und ist zwingend zu übermitteln. Es unterteilt sich in:
- Informationen zum Dokument,
  - Informationen zum Bericht und
  - Informationen zum Unternehmen.<sup>6</sup>

Die einzelnen Teile bestehen wiederum aus einzelnen Positionen mit unterschiedlichen Positioneigenschaften.<sup>7</sup>

- 91 Die **Informationen zum Dokument** umfassen allgemeine Informationen und Dokumenteninformationen. Letztere umfassen die Identifikationsmerkmale

---

<sup>1)</sup> Siehe FAQ E-Bilanz aktuell Stand Januar 2022 unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de); sowie zur FAQ Herrfurth StuB 2011, 780; Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2509; Viskorf/Haag DStR 2011 Beiheft 48, 105.

<sup>2)</sup> Zu den Berichtsbestandteilen des GCD-Moduls siehe Gliederungspunkt VII 2.a), des GAAP-Moduls Gliederungspunkt VII. 2.b).

<sup>3)</sup> Zu den Positionen siehe beispielhaft Gliederungspunkt VII. 2.c).

<sup>4)</sup> Siehe zur Struktur im Einzelnen [www.estuer.de](http://www.estuer.de).

<sup>5)</sup> Zu den besonderen Fragen im Zusammenhang mit Personengesellschaften siehe Kerssenbrock/Kirch Stbg 2013, 385 ff.

<sup>6)</sup> Ausführlich siehe Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 530 ff.; Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz/Atilgan Rn. 134 ff.; vgl. Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzels E-Bilanz, 64 ff.

<sup>7)</sup> Zu den Erläuterungen der Positioneigenschaften siehe nachfolgend Gliederungspunkt VII. 2.c).

le des Dokuments, Dokumentenersteller, Dokumentrevisionen und nutzerspezifische Dokumentinformationen, die ihrerseits noch weiter untergliedert sind. Hierbei handelt es sich um Mussfelder.<sup>1</sup>

- 92 **Informationen zum Bericht** umfassen Hinweise zur Art des Berichts, zB Jahresabschluss, Feststellungs-, Veröffentlichungs- und Fertigstellungsdatum, Status des Berichts, zB erstmalig, berichtigt, Berichtsbestandteile des GAAP-Moduls, Bilanzart, etc.<sup>2</sup>
- 93 **Informationen zum Unternehmen** bestehen u. a. aus dem Namen, der Rechtsform, Firmensitz, Unternehmenskennnummer sowie Gesellschafter.

#### b) Berichtsbestandteile des GAAP-Moduls

- 94 Das GAAP-Modul ist das **Jahresabschluss-Modul**. Es umfasst mehrere Berichtsbestandteile, die zwar alle zu übermitteln sind, aber nicht alle vollständig ausgefüllt sein müssen. Denn es ist zwischen **verpflichtenden oder freiwilligen Berichtsbestandteilen** unterschieden.<sup>3</sup> Nur die verpflichtenden Berichtsbestandteile sind zwingend auszufüllen.
- 95 **(1) Verpflichtende Berichtsbestandteile.** Folgende, insbesondere steuerlich relevante Berichtsbestandteile des GAAP-Moduls sind **grundsätzlich verpflichtend** in Abhängigkeit von der Rechtsform zu befüllen<sup>4</sup>:
- Bilanz
  - Gewinn- und Verlustrechnung (nach Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren)
  - Anlagespiegel<sup>5</sup>
  - Ergebnisverwendung
  - Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften (und andere Mitunternehmerschaften)
  - steuerliche Modifikationen
    - Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz/Umgliederungsrechnung<sup>6</sup>
    - Sonder- / Ergänzungsbilanzen
  - Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart
  - steuerliche Gewinnermittlung (für Einzelunternehmen/Personengesellschaften)

---

<sup>1</sup>) Zu den Positionseigenschaften siehe nachfolgend Gliederungspunkt VII. 2.c) (1).

<sup>2</sup>) Ausführlich siehe Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 417 ff.; Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz/Atilgan Rn. 134 ff.; vgl. Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz, 64 ff.

<sup>3</sup>) Siehe auch Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2509/2511.

<sup>4</sup>) Zu weiteren sonstigen Berichtsteilen mit handelsrechtlichem Ursprung Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 1595 ff.

<sup>5</sup>) Zum Anlagespiegel Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 1688 ff.

<sup>6</sup>) Siehe nachfolgend unter Gliederungspunkt VIII. 2.c).

- steuerliche Gewinnermittlung nach Bruttomethode (nur für Personengesellschaften)
- steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle<sup>1</sup>
- steuerlicher Betriebsvermögensvergleich<sup>2</sup>.

96 Die **Bilanz** und die **Gewinn- und Verlustrechnung** sind die zentralen Berichtsbestandteile des GAAP-Moduls und von Unternehmen aller Rechtsformen zu übermitteln. Hierbei kann es sich um das handelsrechtliche oder steuerliche Zahlenwerk handeln. Wird die Handelsbilanz einschließlich GuV übermittelt, ist die Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz als Teil der steuerlichen Modifikationen verpflichtend, deren Daten regelmäßig aus der Finanzbuchhaltung stammen.

97 Die **Ergebnisverwendungsrechnung** ist nur von Personen- und Kapitalgesellschaften zu übermitteln<sup>3</sup> und dies auch nur dann, wenn die Bilanz nach § 268 Abs. 1 HGB unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird und ein Bilanzgewinn/-verlust ausgewiesen wird<sup>4</sup>. Personengesellschaften bilanzieren im Regelfall nach Ergebnisverwendung. Sie weisen aber üblicherweise keinen Bilanzgewinn aus, da das Jahresergebnis unmittelbar den Gesellschafterkapital- und/oder Gesellschafterdarlehenskonten gutgeschrieben oder belastet wird. Sie dürften daher mangels Ausweises eines Bilanzgewinns zur Ergebnisverwendungsrechnung nicht verpflichtet sein. Bei Kapitalgesellschaften ist indes eine Bilanzierung vor oder nach Ergebnisverwendung mit Ausweis eines Bilanzgewinns gleichermaßen üblich, so dass Kapitalgesellschaften nicht selten auch eine Ergebnisverwendungsrechnung einzureichen haben. Über die Gestaltung des Jahresabschlusses ist die Notwendigkeit der Einreichung der Ergebnisverwendungsrechnung gestaltbar. Wird der Jahresabschluss nach Ergebnisverwendungsrechnung aufgemacht, ist der Berichtsteil Ergebnisverwendungsrechnung zu befüllen, ansonsten nicht. Um die Daten zur Befüllung dieses Berichtsbestandteils aus der Finanzbuchhaltung problemlos ableiten zu können, ist eine detaillierte Verbuchung der Ergebnisverwendung erforderlich. In der Regel dürften die hierfür erforderlichen Konten heute nicht vorhanden sein.

98 Seit der Taxonomie 6.3<sup>5</sup>, die ab dem Wirtschaftsjahr 2020 bzw. 2020/21 anzuwenden ist, unterscheiden sich die Ergebnisverwendungsrechnungen von Kapital- und Personengesellschaften. Während nicht zu thesaurierende Gewinne einer Kapitalgesellschaft entsprechend dem Handelsrecht unmittelbar den Gesellschafterdarlehenskonten gutgeschrieben werden, müssen die Gewinne einer Personengesellschaft – abweichend vom Handelsrecht – in einem ersten

---

<sup>1</sup>) Siehe nachfolgend unter Gliederungspunkt X.

<sup>2</sup>) Siehe nachfolgend → Rn. 147.

<sup>3</sup>) Das GAAP-Modul enthält in der gesamten Ergebnisverwendungsrechnung nur ein Mussfeld, das für Einzelunternehmer angegeben ist, nämlich Erträge aus Kapitalherabsetzung, was allerdings wenig Sinn macht.

<sup>4</sup>) Siehe unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) Taxonomie 5.2 Zeile 2346 in Spalte Dokumentation.

<sup>5</sup>) Siehe BMF 2.7.2019, BStBl. I 2019, 887.

Schritt dem Kapitalanteil gutgebracht werden. Die nicht zu thesaurierenden Gewinne werden dann in einem zweiten Schritt als Entnahme behandelt und den Gesellschafterdarlehenskonten gutgeschrieben. Korrespondierend ist im Sonderbetriebsvermögen eine Forderung und eine Einlage zu buchen. Eine unmittelbare Buchung auf die Gesellschafterdarlehenskonten ist zumindest aus für Zwecke der E-Bilanz fehlerhaft und führt zur Zurückweisung der E-Bilanz der Personengesellschaft.<sup>1</sup> Diese Handhabung ist mE kritisch zu sehen. Sie wäre auch fehlerhaft, wenn nicht zwischen einem handelsbilanziellen und einem steuerbilanziellen Gewinn unterschieden wird.<sup>2</sup> Denn nur der handelsbilanzielle Gewinn ist „entnehmbar“, so dass nur dieser Teil des steuerlichen Gewinns dem Gesellschafterdarlehenskonto gutgeschrieben werden kann.<sup>3</sup> Die Differenz zwischen dem handels- und steuerbilanziellen Gewinn bleibt steuerbilanzielles Eigenkapital. Sie kann beispielsweise bei der DATEV auf dem Kapitalkonto III ausgewiesen.

Darüber hinaus liegen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einer Gewinngutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto keine Entnahmen und Einlagen vor, da es sich um einen Vorgang innerhalb des Betriebsvermögens der Personengesellschaft handelt<sup>4</sup>. Der Vorgang kann daher höchstens wie eine Entnahme und eine Einlage behandelt werden.

Die praktische Umsetzung verursacht zusätzlichen Aufwand, wenn die Handels- und die E-Bilanz in zwei verschiedenen Systemen bearbeitet werden. Eingelesen werden zur Erstellung der E-Bilanz nur die Zahlen der Jahresabschlusskonten zum 31.12., so dass selbst eine E-Bilanz-konforme handelsrechtliche Umbuchung des Jahresüberschusses zunächst auf Kapitalanteil und direkt anschließend auf die Gesellschafterdarlehenskonten über das eingegebene handelsrechtliche Zahlenwerk nicht erkennbar wäre.<sup>5</sup> Für Zwecke der E-Bilanz wäre nämlich nur der Bestand des Gesellschafterdarlehenskonto zum 31.12. und nicht die Umbuchung erkennbar.

**99** Die **Kapitalkontenentwicklung** ist nur von Personengesellschaften und diesen gleichgestellten Mitunternehmenschaften verpflichtend einzureichen,

---

<sup>1)</sup> Siehe zu der Änderung Deloitte E-Bilanz/Schäperclaus, 8. Aufl. 2020, Rn. 1957.

<sup>2)</sup> Zu weiteren Einzelheiten und zur Kritik siehe Ley KÖSDI 2020, 21729/21737.

<sup>3)</sup> Siehe ausführlich auch zur technischen Umsetzung Ley, in DAI, Besteuerung der Personengesellschaften 2021, 339 ff.

<sup>4)</sup> Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfasst neben dem Gesellschafts- auch das Sonderbetriebsvermögen, so BFH 17.12.2008, IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371, bei einem Wechsel zwischen dem Gesellschafts- und dem Sonderbetriebsvermögen kommt es nicht zu einem Wechsel zwischen zwei Betriebsvermögen, so dass weder Entnahmen noch Einlagen vorliegen können, siehe BFH 19.9.2012, IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, sowie Ley DStR 2001, 1005/1009, zu § 4 Abs. 4a EStG oder dies., KÖSDI 2007, 15737/15753, zu § 34a EStG.

<sup>5)</sup> Bisher wird handelsrechtlich das entnehmbare Jahresergebnis unmittelbar auf das Gesellschafterdarlehenskonto gebucht. Da § 120 Abs. 2 HGB idF des MoPeG eine Gutschrift des Gewinns auf den Kapitalanteil vorsieht, könnte dies die handelsrechtliche Praxis in der Zukunft ändern.

und zwar für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 enden.<sup>1</sup> Die Kapitalkontenentwicklung ist zusätzlich zu der bilanziellen Kapitaldarstellung einzureichen. Die Darstellung im Berichtsteil Bilanz kann nach § 264c Abs. 2 HGB gesellschaftsgruppenbezogen (zB für die Komplementäre und die Kommanditisten einer KG) zusammengefasst werden. Innerhalb einer Gesellschaftsgruppe hat der Ausweis getrennt nach Kapitalanteilen und Rücklagen zu erfolgen.<sup>2</sup> Betroffenen ist nur der Berichtsteil der Ebene 5, zB Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter. Die untergeordneten Mussfelder können ohne Wert (NIL-Wert) übermittelt werden.<sup>3</sup> Demgegenüber sind in der Kapitalkontenentwicklung die einzelnen Bestandteile des Kapitals, Kapitalanteil, Rücklage etc., gesellschaftsgruppenbezogen auszuweisen. Dies gilt auch für die Darstellung der Entwicklung der einzelnen Kapitalpositionen. Ausgehend vom Anfangsbestand sind die Einlagen, Entnahmen, Kapitalveränderungen, Ergebnisanteil, Umbuchungen und andere Kapitalanpassungen zu zeigen.<sup>4</sup>

**100** In der **Übergangsphase** (für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2015 enden) reichte es, die nach Gesellschaftsgruppen zusammengefassten Mussfelder der Kapitalkontenentwicklung in der Bilanz zu übermitteln. Sofern in der Übergangsphase dennoch der Berichtsbestandteil Kapitalkontenentwicklung übermittelt wurde, mussten in der Bilanz nur die Positionen der Ebene „Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter“ / „Kapitalanteile der Kommanditisten“ verpflichtend dargestellt werden.

**101** Die steuerlichen Modifikationen umfassen die **Überleitungsrechnung**, die alle Rechtsformen betrifft, und die Sonder-/und Ergänzungsbilanzen, die nur für Mitunternehmensformen relevant sind. Die Überleitungsrechnung<sup>5</sup> wird erforderlich, wenn die E-Bilanz als Handelsbilanz mit handelsrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung übermittelt werden soll. Die nach § 5b Abs. 1 S. 2 EStG vorzunehmenden steuerrechtlichen Anpassungen aller Bilanzpositionen (auf allen Ebenen), die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, sind in der Überleitungsrechnung darzustellen. Die Überleitungsrechnung ist rechtsformunabhängig. Alternativ besteht die Möglichkeit, eine Steuerbilanz mit steuerlicher Gewinn- und Verlustrechnung mit dem Berichtsteil Bilanz und GuV einzureichen.<sup>6</sup> In diesem Fall entfällt die Befüllung der Überleitungsrechnung.<sup>7</sup> Die Überleitungsrechnung kann schlichte Umgliederungen von Bilanz-

<sup>1</sup>) Siehe BMF 28.11.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 20.

<sup>2</sup>) Siehe ausführlich Ley KÖSDI 2015, 19317 ff. und 19353/; dies., Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz Rn. 418 ff.

<sup>3</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 21.

<sup>4</sup>) Ausführlich zur Kapitalkontenentwicklung in der E-Bilanz siehe Ley KÖSDI 2015, 19317 ff. und 19353 ff. sowie dies., Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz Rn. 431 ff.; dies. DStR 2013, 271/277.

<sup>5</sup>) Zu Einzelheiten siehe Gliederungspunkt VIII. 2.b).

<sup>6</sup>) Zur fehlenden Rechtsgrundlage einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung siehe Gliederungspunkt XI 1.

<sup>7</sup>) Zur Grundentscheidung Steuerbilanz oder Überleitungsrechnung nachfolgend unter VIII.2.

positionen und/oder geänderte bilanzielle Wertansätze umfassen.<sup>1</sup> Bezüglich der Wertveränderungen der Bilanzpositionen wird der Saldo des Vorjahres und des laufenden Jahres erfasst, die addiert zum handelsrechtlichen Bilanzwert der Steuerbilanzwert ergeben. Die Differenz der Wertveränderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr zu denen des Vorjahres ergeben das steuerliche Mehr- oder Minderergebnis. Zu erfassen sind folgende Positionen:

- Namen der überzuleitenden Aktiv-/Passivposition
- Wertveränderungen aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
- Wertveränderungen aus den Vorperioden
- GuV-Positionen mit erfolgswirksamen Abweichungen.

**102** Die Übermittlung der **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** ist für alle Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften verpflichtend. Das hier in Rede stehenden Freitextfeld ist in der Übergangszeit, für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2015 enden, verpflichtend.<sup>2</sup> Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, ist unter der Personengesellschaft und deren Steuernummer für jede Ergänzungs- und Sonderbilanz eine separate E-Bilanz einzureichen<sup>3</sup>.

**103** Der Berichtsbestandteil **Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart-Übergangsgewinn/Übergangsverlust** ist nur bei Übergang von der Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1, 5 EStG erforderlich. Ein entstehendes Übernahmeergebnis ist nach Vorräten (Anfangsbestand), Forderungen aus Lieferungen/Leistungen (Anfangsbestand), sonstigen Forderungen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Anfangsbestand), sonstigen Zurechnungen und Abrechnungen aufzugliedern.<sup>4</sup>

**104** Der Berichtsbestandteil „**Steuerliche Gewinnermittlung**“ ist nur von Einzelunternehmern und Personengesellschaften, nicht aber von Kapitalgesellschaften zu befüllen. Der Grund sind wohl die unterschiedlichen Strukturen der Steuererklärungsformulare. Die Körperschaftsteuererklärung beginnt mit dem Steuerbilanzergebnis bzw. dem Handelsbilanzergebnis und dem steuerlichen Mehr- oder Minderergebnis und endet bei körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen, so dass sich aus der E-Bilanz und der eingereichten Steuererklärung das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen ermitteln lässt. Dies ist bei den Feststellungserklärungen für Mitunternehmerschaften nicht möglich, da in die

<sup>1</sup>) Siehe Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 1727 ff.; Ley KÖSDI 2012, 17889/17896; Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz/Kirsammer Rn. 270 ff.; Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz, 64 ff.

<sup>2</sup>) BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 22; zu den Problemen im Zusammenhang mit der Übergangsregelung siehe Graf Kerssenbrock/Kirch Stbg 2013, 207 ff.

<sup>3</sup>) Siehe Deloitte E-Bilanz/Schäperclaus, 8. Aufl. 2020, Rn. 1876 ff.; Ley KÖSDI 2012, 19889/19903 ff.; dies, Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz Rn. 418 ff.; Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz, 64 ff.

<sup>4</sup>) Siehe Deloitte E-Bilanz/Schäperclaus, 8. Aufl. 2020, Rn. 1967 ff.; Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz/Atilgan Rn. 214 ff.; Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz, 64 ff.

Feststellungserklärung nur einzelne Elemente der Gewinnermittlung einfließen und sich so der steuerpflichtige Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht ermitteln lässt. In der steuerlichen Gewinnermittlung wird dieser Schritt vollzogen und vom steuerbilanziellen Ergebnis auf den steuerpflichtigen Gewinn übergeleitet. Dementsprechend fließen in die steuerliche Gewinnermittlung die zahlreichen außerbilanziellen Korrekturen ein, wie zB die nicht abzehbare Betriebsausgaben, die Korrekturen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG. Dies führt mE bei Mitunternehmerschaften zu unnötigen doppelten Erklärungspflichten und damit Mehrkosten, die dringend abgebaut werden sollten.

- 105 In dem Berichtsbestandteil **„Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften- Steuerlicher Gewinn/Verlust nach der Bruttomethode“** ist der im vorangehenden Berichtsbestandteil ermittelt steuerliche Nettogewinn, dh der Gewinn nach Freistellungs-/Teileinkünfteverfahren auf den Bruttogewinn überzuleiten. Zu diesem Zweck sind die nach dem Freistellungs- oder Teileinkünfteverfahren steuerfreien Einnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen und die im Zusammenhang mit diesen Einnahmen stehenden, nach § 3c EStG nicht abzehbaren Ausgaben abzuziehen.<sup>1</sup> Der Nettogewinn ist für die Besteuerung der Mitunternehmer relevant.

Die Ermittlung des Bruttogewinns ist für die zutreffende Besteuerung der Mitunternehmer von Bedeutung, wenn eine mehrstöckige Personengesellschaft vorliegt, da die im Gewinn der Personengesellschaft enthaltenen Einkünfte aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei natürlichen Personen nach dem Teileinkünfteverfahren und bei Kapitalgesellschaftern nach dem Freistellungsverfahren besteuert werden. Dies macht es erforderlich, dass die auf nachgeordneten Ebenen entstandenen Einkünfte aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen vor Anwendung des Teileinkünfte- und des Freistellungsverfahrens, also brutto, durch die Beteiligungskette bis zur obersten Mitunternehmerschaft durchgeleitet werden, damit dort entsprechend den Beteiligungsquoten der natürlichen Personen und der Kapitalgesellschaft der anteilige Nettogewinn ermittelt werden kann.<sup>2</sup>

- 106 Der Berichtsbestandteil **„Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“** ist im Wesentlichen für zwei Gruppen von Steuerpflichtigen von Bedeutung. Zum einen betrifft sie gemeinnützige Körperschaften, Körperschaften des öffentlichen Rechts.<sup>3</sup> Darüber hinaus haben Gewerbetreibende, die Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreiben und ihren Gewinn nach § 5a EStG (Tonnagebesteuerung) ermitteln, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenübertragung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Für die Gewinnermittlung nach § 5a EStG stehen in der Taxonomie keine

<sup>1</sup>) Siehe Deloitte E-Bilanz/Schäperclaus, 8. Aufl. 2020, Rn. 1969 ff.; Ebner/Stolz/Mönning/Bachem E-Bilanz/Atilgan Rn. 221 ff.; Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz, 64 ff.

<sup>2</sup>) Siehe auch Deloitte E-Bilanz/Schäperclaus, 8. Aufl. 2020, Rn. 1969 ff.

<sup>3</sup>) Siehe zu Einzelheiten Gliederungspunkt X.

standardisierten Positionen zur Verfügung. Diese kann im Modul „**Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle**“ dargestellt und erläutert werden. Dies gilt für diese Gruppe der Steuerpflichtigen bereits für Wirtschaftsjahre ab 2012 bzw. bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung ab 2013.

- 107 (2) Freiwillige Berichtsbestandteile.** Die nachfolgende Auswahl von Berichtsbestandteile aus dem GAAP-Modul sind **freiwillig** zu übermitteln<sup>1</sup>:
- Angaben unter der Bilanz (Haftungsverhältnisse)
  - Eigenkapitalspiegel
  - Kapitalflussrechnung
  - Anhang (Anlagespiegel und diverse Felder zur Aufnahme von textlichen Informationen)
  - Lagebericht
  - Andere Berichtsbestandteile
  - Detailinformationen zu Positionen
- 108** Die **Struktur** der erforderlichen Daten bzw. Datensätze der oben genannten Berichtsbestandteile wird von der Taxonomie vorgegeben.
- 109** Eine **Übermittlung** freiwilliger Teile an die Finanzbehörde ist nicht erforderlich, sie dürfte daher auch in vielen Fällen nicht erfolgen, teilweise wird aber eine freiwillige Übermittlung empfohlen.<sup>2</sup>
- 110** Der **Anhang** enthält als freiwilliger Berichtsbestandteil dennoch Mussfelder. Hierbei handelt es sich um Positionen der Bilanz mit Mussfeldeigenschaft. Diese wurden technisch in den Anhang gespiegelt, was allerdings nicht zu einer Übermittlungspflicht des Anhangs führt. Der **Anlagespiegel** ist Bestandteil des Anhangs und unterliegt daher ebenfalls nicht der Übermittlungspflicht. Sofern aber auf die gesonderte Angabe von Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen in der Bilanz und GuV verzichtet wird und folglich ein NIL-Wert übermittelt wird, müssen die Angaben in dem freiwillig elektronisch übermittelten Anlagespiegel enthalten sein.<sup>3</sup>
- 111** Es kann sich anbieten, **den Anhang freiwillig als Bestandteil E-Bilanz** zu übermitteln, da gemäß § 60 Abs. 3 EStDV nach wie vor die Verpflichtung besteht, diesen einzureichen.

### c) Positionseigenschaften

- 112** Die Berichtsteile bestehen ihrerseits aus Positionen. Diese Positionen stellen ein **hierarchisch gegliedertes Datenschemata** dar, das zwar mit einem Kontenrahmen vergleichbar ist und das auf dem HGB Gliederungsschema des § 266 und des § 275 HGB aufbaut, aber wesentlich tiefer gegliedert ist. Die

<sup>1</sup>) Siehe zu allen freiwillig zu übermittelnden sonstigen Berichtsteilen Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 1595 ff.

<sup>2</sup>) Siehe Deloitte E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 1599; Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel E-Bilanz/Atilgan, 64 ff.

<sup>3</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 23.

Positionen der handelsrechtlichen Gliederungsschemata finden sich als Oberpositionen in der Taxonomie wieder.

- 113 Die einzelnen Positionen haben unterschiedliche Eigenschaften<sup>1</sup>, die nachfolgend anhand des Beispiels Grundstücke als Teil der Sachanlagen dargestellt werden sollen.<sup>2</sup>

| Ebene | Bezeichnung  | Rechnerisch verknüpft | Mussfeld | Kontennachweis erwünscht | Summenmussfeld | Rechnerisch notwendig, falls vorhanden |
|-------|--|-----------------------|----------|--------------------------|----------------|--|
| 1     | Bilanz   |                       |          |                          |                |  |
| 2     | Bilanzsumme, Summe Aktiva  |                       |          |                          | x              |  |
|       | ...  |                       |          |                          |                |  |
| 3     | Anlagevermögen   | +                     |          |                          | x              |  |
|       | ...  |                       |          |                          |                |  |
| 4     | Sachanlagen  | +                     |          |                          | x              |  |
| 5     | Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken | +                     |          |                          | x              |  |
| 6     | unbebaute Grundstücke  | +                     | x        | x                        |                |  |
| 6     | grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten  | +                     | x        | x                        |                |  |
| 6     | Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten                                | +                     | x        | x                        |                |  |
| 7     | Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten davon Grund und Boden-Anteil   |                       | x        |                          |                |  |
| 6     | Bauten auf fremden Grundstücken  | +                     | x        | x                        |                |  |
| 6     | Übrige Grundstücke, nicht zuordenbar   | +                     |          |                          |                | x                                      |

- 114 (1) **Mussfelder.** Die **Pflichtfelder** und damit der Mindestumfang des zu übertragenden Datensatzes werden in der Taxonomie durch die Mussfelder bestimmt.<sup>3</sup> Die zwingende Übermittlung von Mussfeldern gilt unabhängig von der Rechtsform und Größe des betroffenen Unternehmens. Es wird elektronisch geprüft, ob formal alle Mussfelder in den übermittelten Datensätzen enthalten sind. Sofern sich ein Mussfeld nicht mit Werten befüllen lässt, zB

<sup>1</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 15 ff.; sowie ua Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2010 Beilage Nr. 5 1/7 f.; Koch/Nagel/Themanns NWB 47/2010, 3780/3787.

<sup>2</sup>) Zur vollständigen Kerntaxonomie siehe [www.estuer.de](http://www.estuer.de).

<sup>3</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn 16.

weil aufgrund der Geschäftstätigkeit des Unternehmens kein dem Mussfeld entsprechendes Buchungskonto geführt wird, ist die entsprechende Position „leer“ (technisch: NIL-Wert („not in list“) zu übermitteln.<sup>1</sup> Diese Übermittlung erfolgt automatisch durch die eingesetzte Software.

- 115** Sofern eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchhaltung abgeleitet werden kann, besteht die Möglichkeit – sofern vorhanden – **Auffangpositionen** zu nutzen. Existiert keine entsprechende Auffangposition, ist auch ein Ausweis unter der Oberposition möglich, soweit dies rechnerisch zulässig ist.<sup>2,3</sup> Zulässig dürfte dies sein, wenn alle nachfolgenden Mussfelder mit einem NIL-Wert ausgewiesen werden.
- 116** Zum vorangehenden **Beispiel unter c)**: Die der Ebene 5 „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken“ nachfolgenden Positionen der Ebene 6 haben alle Mussfeld-Charakter – mit Ausnahme der Position „übrige Grundstücke, nicht zuordenbar“. Sofern die Buchhaltung Wertansätze der Grundstücke der Positionsebene 6 enthält, sind diese dort auszuweisen. Ist eine Zuweisung zu den Mussfeldern nicht möglich, können die Werte unter „übrige Grundstücke“ ausgewiesen werden. Diese Position hat den Charakter einer nachfolgend noch zu erläutern- den Auffangposition.
- 117 (2) Mussfeld Kontennachweis erwünscht.** Für die als „**Kontennachweis erwünscht**“ gekennzeichneten Positionen kann prinzipiell auf die obigen Ausführungen zum Mussfeld verwiesen werden, da diese regelmäßig mit einem Mussfeld einhergeht.<sup>4</sup>
- 118** Bisher war es im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nicht unüblich, dass Steuerpflichtige den einzureichenden Jahresabschlüssen auch Kontennachweise beilegen bzw. die Jahresabschlüsse als Anlagen auch Kontennachweise enthielten. Bei den Kontennachweisen handelt es sich um einen Kontenaufriß, der abbildet, welche Konten in einer Bilanz- oder GuV-Position und damit in einem Mussfeld aufgehen. Um weiterhin diese detaillierte Information zu ermöglichen und wohl auch um eine weitere Untergliederung der Mussfelder zu vermeiden, ist die Möglichkeit geschaffen worden, einen Nachweis der in eine XBRL-Position einfließenden Konten mitzuliefern. Der Kontennachweis soll dabei die Angaben zur Kontonummer, Kontobezeichnung und zum Saldo zum Stichtag beinhalten.<sup>5</sup> Die Abgabe des Kontennachweises ist zwar nicht verpflichtend, aber bei Nichtabgabe ist mit Nachfragen seitens des Finanzamts zu rechnen.

---

<sup>1</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 16.

<sup>2</sup>) Siehe FAQ-Bericht 2022-01 (Stand: Januar 2022), S. 13.

<sup>3</sup>) Oberpositionen entsprechen den Positionen der handelsrechtlichen Gliederungsschemata.

<sup>4</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 17 f.

<sup>5</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 17.

- 119 Ein **freiwilliger Kontennachweis** ist darüber hinaus auch für jede andere Taxonomieposition möglich (auch hier: Angabe der Kontonummer, Kontenbezeichnung sowie des Saldos zum Stichtag im Datensatz).
- 120 Die **Übermittlung der Kontensalden** erfolgt in der Taxonomie im Berichtsbestandteil Detailinformationen zu Positionen.
- 121 **Zu Beispiel unter c):** Bei sämtlichen Mussfeldern der Oberposition Grundstücke mit Ausnahme von „Bauten auf eigenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, davon Grund und Boden-Anteil“ können Kontennachweise beigelegt werden.
- 122 **(3) Summenmussfeld.** Die Summenmussfelder stellen **besondere Mussfelder** dar. Es handelt sich hierbei um Oberpositionen der Mussfelder, welche hierarchisch über den Mussfeldern stehen und diese rechnerisch miteinander verknüpfen. Sie stellen die Vereinigungsmengen der Positionen der unteren Ebenen dar.<sup>1</sup> Die Verpflichtung zur Übermittlung der Summenmussfelder resultiert insb. aus der Pflicht zur Übermittlung der darunter liegenden Mussfelder. Da der übermittelte Datensatz den im Datenschema hinterlegten Rechenregeln genügen muss, sind Summenmussfelder zwingend mit Werten zu übermitteln, die sich aus den unteren Ebenen summarisch ergeben.
- 123 Dies gilt nicht, wenn der Wert des Summenmussfeldes sich nicht differenzieren lässt. In diesem Fall kann eine Übermittlung des Summenmussfeldes selbst ohne Aufgliederung in Betracht kommen. Die darunterliegenden Mussfelder sind dann mit NIL-Werten zu befüllen.<sup>2</sup>
- 124 **Zu Beispiel unter c):** U. a. bei der Position „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken“ handelt es sich um ein Summenmussfeld. Dieses muss rechnerisch mit den darunterliegenden Positionen der Ebene 6 in der Summe übereinstimmen, damit der Datensatz als rechnerisch richtig gilt. Die Befüllung des Summenmussfeldes erfolgt als Summe der nachgeordneten Felder automatisch durch die eingesetzte Software.
- 125 **(4) Rechnerisch notwendige Position.** Die **rechnerisch notwendigen Positionen** stehen auf derselben Hierarchieebene wie die Mussfelder. Diese benachbarten Positionen sind grundsätzlich immer dann zwingend mit Werten zu befüllen, wenn ohne diese die Summe der Positionen auf der gleichen Ebene nicht mit dem Wert des Summenmussfeldes übereinstimmt.<sup>1</sup>
- 126 **Zu Beispiel unter c):** Bei der Position „Übrige Grundstücke“ handelt es sich um eine rechnerisch notwendige Position, soweit vorhanden. Diese sind zwingend dann mit Werten zu befüllen.
- 127 **(5) Auffangposition, Oberpositionen.** In zahlreichen Fällen stehen sogenannte **Auffangpositionen** zur Verfügung.<sup>3</sup> Diese Positionen sind eingeführt

<sup>1)</sup> Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 14.

<sup>2)</sup> Siehe FAQ-Bericht 2022-01 (Stand: Januar 2022), S. 13.

<sup>3)</sup> Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn 19.

worden, um Eingriffe in das Buchungsverhalten zu vermeiden und dennoch einen möglichst hohen Grad an Standardisierung zu erreichen. Die **Oberpositionen** entsprechen den Positionen des handelsrechtlichen Gliederungsschemata.

- 128 Zu Beispiel unter c):** Bei der Position „übrige Grundstücke, nicht zuordenbar“ handelt es sich um eine **Auffangposition**. Diese sind grundsätzlich durch ihre Formulierung in der Positionsbezeichnung „nicht zuordenbar“ bzw. „ohne Zuordnung“ erkennbar.
- 129** Die **Nutzung von Auffangpositionen** unterliegt Beschränkungen, da grundsätzlich kein Wahlrecht zwischen dem Ausweis von Mussfeldern und der Nutzung von Auffangpositionen besteht. Nur ein Steuerpflichtiger, der eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchhaltung ableiten kann, darf die Auffangposition nutzen.<sup>1</sup> In diesem Fall sind die Mussfelder mit einem NIL-Wert zu übermitteln. Außerdem kann eine Auffangposition zur Herstellung der rechnerischen Richtigkeit genutzt werden, wenn die einschlägige Position als „rechnerisch erforderlich, soweit vorhanden“ und nicht als „Mussfeld“ gekennzeichnet ist.<sup>2</sup>
- 130** In diesem Kontext stellt sich die Frage, was „**aus der Buchführung ableitbar**“ bedeutet. Im FAQ-Bericht wird dazu ausgeführt:<sup>3</sup>
- 131** „Ein Wert ist grundsätzlich aus der Buchführung ableitbar, wenn er sich aus den Buchführungsunterlagen iSd § 140 AO ergibt. Die Ableitbarkeit erfasst die Buchführung als Ganzes (**Hauptbuch, Nebenbüchern** (zB Beteiligungsverzeichnis) oder durch maschinelle Auswertung von **Buchungsschlüsseln**). In der Einführungszeit der E-Bilanz wird es ausreichen, die Ableitung der Werte aus dem Hauptbuch, dh die Werte wie sie sich aus den im Unternehmen geführten Kontensalden des Hauptbuches ermitteln lassen, vorzunehmen. Dabei ist das individuelle Buchungsverhalten des jeweiligen Unternehmens maßgeblich. Ein Standardkontenrahmen, der dem Unternehmen lediglich die Möglichkeit gibt, aus einer Vielzahl von angebotenen Konten auszuwählen, ist hier nicht maßgeblich.“ (Im Originaltext keine Hervorhebungen).
- 132** Die Finanzverwaltung legt damit einen weiten Begriff der Ableitbarkeit aus der Buchführung zugrunde. Die Buchführung umfasst neben dem Hauptbuch auch Nebenbücher und einzelne Buchungsschlüssel. Dieses weite Verständnis soll aber erst nach der Einführungszeit gelten – wobei der genaue Zeitraum dieser Einführungszeit unklar ist.<sup>4</sup> Bis dahin kommt es lediglich auf die Ableitbarkeit aus dem Hauptbuch an.

<sup>1)</sup> Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 19.

<sup>2)</sup> Siehe FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 13; siehe auch Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2509/2511 f.; Jansen/Polka DStR 2011, 1821.

<sup>3)</sup> Siehe FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 12.

<sup>4)</sup> Welcher Zeitraum unter dem Begriff Einführungszeit präzise zu verstehen ist, ist offen, da eine eindeutige Antwort von der Finanzverwaltung fehlt. Es ist zu vermuten, dass der Nutzungszeitraum der Auffangpositionen von fünf bis sechs Jahren gemeint ist, so auch Burlein BBK 2011 Beilage 01/2011, 16.

- 133 **(6) Davon-Position.** Die Davon-Positionen sind Taxonomiepositionen, die zusätzliche Informationen zur jeweiligen Oberposition geben. Im Datenschema ist keine rechnerische Verknüpfung hinterlegt, so dass dementsprechend elektronisch keine Rechenregeln geprüft werden. Sie sind rechnerisch losgelöst vom Rest der Daten und damit ein unverknüpftes Informationselement zur jeweiligen Oberposition. Sie können Mussfeldcharakter haben.
- 134 **Zu Beispiel unter c):** Bei der Position Bauten auf eigenen Grundstücken und Grundstückgleichen Rechten davon Grund und Boden-Anteil handelt es sich um eine solche Davon-Position, die Mussfeldcharakter hat.
- 135 **(7) Kannfeld.** Die Taxonomie enthält neben den als Mussfelder gekennzeichneten Pflichtangaben sog. Kannfelder, die zusätzliche Differenzierungsmöglichkeiten dem Steuerpflichtigen anbieten. Diese sind nicht Bestandteil des Mindestumfangs und müssen daher nicht zwingend übermittelt werden. Ein Steuerpflichtiger kann freiwillig diese Felder befüllen, wenn er weitere Informationen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung geben kann und will. Die weitere Detaillierungstiefe erhöht de facto den Umfang der Datenvolumina.
- 136 Über die Kannfelder hinausgehende Informationen oder andere individuelle Erweiterungen der Taxonomie sind mit Ausnahme der zuvor erläuterten Kontensalden nicht möglich.
- 137 **(8) Unzulässige Position.** Im GAAP-Modul sind Positionen mit den Hinweisen „für handelsrechtlichen Einzelabschluss unzulässig“ oder „steuerlich unzulässig“ gekennzeichnet. Die erstgenannten Positionen dürfen in den der Finanzverwaltung zu übermittelnden Datensätzen nicht enthalten sein, dh sie dürfen weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz verwendet werden. Dies betrifft derzeit nur den im Rahmen der Gewinnrücklagen/Ergebnisrücklagen abgesetzten Geschäfts- oder Firmenwert.
- 138 Die als „steuerlich unzulässig“ gekennzeichneten Positionen der Handelsbilanz müssen im Rahmen der Umgliederung/Überleitung aufgelöst werden. Sie sind zwar in der Handelsbilanz anzusetzen, sie müssen aber im Rahmen der Überleitungsrechnung steuerlich aufgelöst werden, da sie in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht enthalten sein dürfen. Dies betrifft beispielsweise einen nach § 248 Abs. 2 HGB aktivierten selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens.

### 3. Jährliche Fortentwicklung der Taxonomie

- 139 Seit 2011 werden jährlich BMF-Schreiben zur E-Bilanz herausgegeben<sup>1)</sup>, die zu einem sukzessiven Ausbau der Taxonomie führen. Während die ersten BMF-Schreiben sich mit dem Ausbau der über die Bilanz und GuV hinausgehenden Berichtsbestandteile befassen, ergeben sich aus den nachfolgenden Schreiben in Teilen auch über die ursprünglichen Vorgaben für die Bilanz und GuV hinausgehende weitere Vorgaben für unterschiedlichste Berichtsbestand-

<sup>1)</sup> Siehe zu den weiteren Materialien siehe auch vorangehend Gliederungspunkt I.

teile der E-Bilanz, die nicht selten Eingriffe in die Buchhaltungssoftware erforderlich machen.<sup>1</sup> Nachfolgend sollen einige größere Änderungen in dem jeweiligen Jahr erwähnt werden. Die Entwicklung wird weitergehen.

**a) Taxonomie 5.0 (WJ 2011 und 2011/12)<sup>2</sup>**

- 140 Im BMF-Schreiben Taxonomie 5.0 werden die Grundlagen der E-Bilanz dargelegt und allgemeine Ausführungen zum persönlichen<sup>3</sup> und sachlichen Anwendungsbereich<sup>4</sup>, zum Aufbau der Taxonomie und anfänglichen Ausnahmeregelungen gemacht<sup>5</sup>.

**b) Taxonomie 5.1 (WJ 2012 und 2012/13)<sup>6</sup>**

- 141 Neben anderen Änderungen und Ergänzungen wurden im GAAP-Modul **Besonderheiten für ausländische Betriebsstätten und Organschaften** berücksichtigt<sup>7</sup>

**c) Taxonomie 5.2 (WJ 2013 und 2013/14)<sup>8</sup>**

- 142 Es gibt eine Vielzahl an kleineren Anpassungen und Änderungen.<sup>9</sup> Umfängliche Änderungen betreffen die **Kapitalkontenentwicklung**. Dieser bisher nicht verpflichtend auszufüllende Berichtsteil muss für Wirtschaftsjahre, die nach 31.12.2014 beginnen, befüllt und eingereicht werden.<sup>10</sup> Die vorgenommenen Änderungen sollen eine gesellschafterscharfe Übermittlung der Kapitalkonten ermöglichen. Darüber hinaus sind umfänglichere Anpassungen an das **MicroBilG** erfolgt, die insbesondere die GuV betreffen. Es wurde ein zusätzlicher Berichtsteil GuV MicroBilG nach § 275 Abs. 5 HGB eingeführt.

---

<sup>1</sup>) Siehe beispielsweise → Rn. 98.

<sup>2</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855.

<sup>3</sup>) Siehe hierzu Gliederungspunkt II.

<sup>4</sup>) Siehe hierzu Gliederungspunkt III.

<sup>5</sup>) Siehe hierzu Gliederungspunkt VII. 1 und 2.

<sup>6</sup>) Siehe BMF 5.6.2012, BStBl. I 2012, 598.

<sup>7</sup>) Siehe hierzu Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 5.0 auf 5.1, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 1.6.2012 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 5.1.

<sup>8</sup>) Siehe BMF 27.6.2013, BStBl. I 2013, 844.

<sup>9</sup>) Siehe hierzu Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 5.2, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 27.6.2013 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 5.2.

<sup>10</sup>) Zu weiteren Details der Kapitalkontenentwicklung siehe vorangehend Gliederungspunkt VII. 2. b) und dort → Rn. 99.

**d) Taxonomie 5.3 (WJ 2014 und 2014/15)<sup>1</sup>**

- 143 Die wesentlichen Veränderungen betreffen die Übermittlungsmöglichkeiten für steuerbegünstigte Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art.<sup>2</sup>

**e) Taxonomie 5.4 (WJ 2015 und 2015/16)<sup>3</sup>**

- 144 Neben zusätzlich eingefügten **Bilanzpositionen**, wie Bilanzierungshilfen, immaterielle Vermögensgegenstände „Milchlieferrrechte“, Wertpapiere des Umlaufvermögens „eigene Anteile“ und für die Sonderbilanzen „Ansprüche aus betrieblicher Altersversorgung und Pensionsansprüche (Mitunternehmer)“ betrifft eine wesentliche Änderung den **Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG**. Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Für eine etwaige rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 EStG muss für das Wirtschaftsjahr, das rückabgewickelt werden soll, ein neuer E-Bilanz-Datensatz – ohne den (nicht mehr) zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag übermittelt werden.<sup>4</sup>

**f) Taxonomie 6.0 (WJ 2016 und 2016/17)<sup>5</sup>**

- 145 Veränderungen wurden vorgenommen beim **Anlagespiegel**, der nach dem 31.12.2016 zwingend zu übermitteln ist. Des Weiteren wurden handelsrechtliche Anpassungen an das **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)** vorgenommen. Des Weiteren wurden die Position steuerlicher Ausgleichsposten und die steuerliche Position Mehr- und Minderergebnis laufendes Jahr (Mussfeld) und außerdem die Position steuerlicher Ausgleichsposten des letzten Stichtags als Mussfeld ergänzt.<sup>6</sup>

---

<sup>1)</sup> Siehe BMF 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886.

<sup>2)</sup> Zu Einzelheiten betreffend die genannten Steuerpflichtigen siehe vorangehend Rn. 39 ff., zu weiteren Details Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 5.3, abrufbar unter [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de), dort unter.

Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 13.6.2014 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 5.3.

<sup>3)</sup> Siehe BMF 25.6.2015, BStBl. I 2015, 541.

<sup>4)</sup> Siehe ausführlich zu weiteren Details Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 5.3 auf 5.4, abrufbar unter [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 25.6.2015 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 5.3.

<sup>5)</sup> Siehe BMF 24.5.2016, BStBl. I 2016, 500.

<sup>6)</sup> Siehe ausführlich zu weiteren Details Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.0, abrufbar unter [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 25.6.2016 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.0.

**g) Taxonomie 6.1 (WJ 2017 und 2017/18)<sup>1</sup>**

- 146 In dieser Version erfolgte eine Vielzahl an kleineren Anpassungen. Außerdem sind weitere Modifikationen im Zusammenhang mit § 7g EStG vorgenommen worden.<sup>2</sup>

**h) Taxonomie 6.2 (WJ 2018 und 2018/19)<sup>3</sup>**

- 147 Es wurde u. a. eine neuer **Berichtsteil „steuerlicher Betriebsvermögensvergleich“** eingeführt. Nicht nach Handelsrecht bilanzierende Steuerpflichtige haben ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu ermitteln. Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Mit der Taxonomie-Version 6.2 ist dieser Berichtsteil neu eingefügt worden. Die werthaltige Übermittlung des Berichtsteils mit der Taxonomie-Version 6.2 ist freiwillig.<sup>4</sup> Ab der Version 6.4. ist die Übermittlung verpflichtend.<sup>5</sup>

**i) Taxonomie 6.3 (WJ 2019 und 2019/20)<sup>6</sup>**

- 148 Eine wesentliche Änderung dieser Taxonomie betrifft die **Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften**.<sup>7</sup>

**j) Taxonomie 6.4 (WJ 2020 und 2020/21)<sup>8</sup>**

- 149 Die Taxonomie 6.4 ist gekennzeichnet durch eine Vielzahl von Änderungen, die teils alle Berichtsteile, teils Spezialtaxonomien betreffen. Der mit der Taxonomie 6.2. eingeführte Berichtsteil „steuerlicher Betriebsvermögensvergleich“, der freiwillig übermittelt werden konnte, ist mit der Version 6.4. verpflichtend zu übermitteln. Des Weiteren sind diverse zusätzliche Positionen eingeführt oder als Mussfelder ausgezeichnet. So wurde für steuerliche Zwecke

---

<sup>1</sup>) Siehe BMF 16.5.2017, BStBl. I 2017, 776.

<sup>2</sup>) Siehe ausführlich zu weiteren Details Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.0 auf 6.1, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 16.5.2017 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.1; sowie Riepolt StuB 2017, 544.

<sup>3</sup>) Siehe BMF 6.6.2018, BStBl. I 2018, 714.

<sup>4</sup>) Siehe ausführlich zu weiteren Details Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.1 auf 6.2, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 6.6.2018 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.2.

<sup>5</sup>) Siehe Gliederungspunkt VII.2.b).

<sup>6</sup>) Siehe BMF 2.7.2019, BStBl. I 2019, 887.

<sup>7</sup>) Siehe hierzu ausführlich → Rn. 97, sowie zu den übrigen Änderungen Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.2 auf 6.3, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de), dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz, dort unter Taxonomie vom 2.7.2019 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.3.

<sup>8</sup>) Siehe BMF 23.7.2020, BStBl. I 2020, 639.

die Position „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, davon gegenüber Gesellschaftern“ in „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, gegenüber Gesellschaftern“ umbenannt und rechnerisch verknüpft. Die für handelsrechtliche Zwecke eingeführten Taxonomie-Positionen „Erträge aus von Organgesellschaften abgeführten Steuerumlagen“ und „Aufwendungen aus der Organgesellschaft gewährten Gutschriften aus Steuerumlagen“ wurden zu Mussfeldern.<sup>1</sup> Darüber hinaus enthält diese Version eine Vorschau auf die Taxonomie-Version 6.5. Die Vorschau enthält zwischen Wirtschaftsvertretern und Finanzverwaltung abgestimmte Taxonomie-Positionen aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, die eine optimierte Abbildung für Sachverhalte mit einer stillen Beteiligung ermöglichen soll.<sup>2</sup>

### k) Taxonomie 6.5 (WJ 2021 und 2021/22)<sup>3</sup>

**150** Die Version enthält als wesentlichen Punkt zwischen Wirtschaftsvertretern und Finanzverwaltung abgestimmte Taxonomie-Positionen aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, die eine optimierte Abbildung für Sachverhalte mit einer stillen Beteiligung ermöglichen sollen.<sup>4</sup> In diesem Zusammenhang greift die Version außerdem Anpassungen der Finanzverwaltung auf, die die steuerbilanzielle Abbildung und Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften im Allgemeinen betreffen. Erstmals im Zusammenhang mit der Taxonomie 6.5<sup>5</sup> sind Erläuterungen zur Behandlung von stillen Gesellschaften gegeben worden. So wird in den Änderungsnachweisen auf von Mitarbeitern der Arbeitsgruppe E-Bilanz Taxonomie in den NWB veröffentlichten **Erläuterungen** hingewiesen.<sup>6</sup> Auch wenn grundsätzlich fachliche Erläuterungen zur Taxonomie aus Sicht der Praxis zu begrüßen sind, begegnen diese Erläuterungen aber Bedenken.<sup>7</sup>

**151** Für eine **atypisch stille Gesellschaft** soll danach Folgendes gelten.<sup>8</sup>

#### **Inhaber des Handelsgewerbes:**

Bilanzierung nach **HGB** als Kaufmann

- Ausweis der Einlage des Stillen beim Handelsgewerbetreibenden je nach Sachverhalt als Verbindlichkeit oder als Eigenkapital

<sup>1)</sup> Siehe zu den übrigen Änderungen Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.3 auf 6.4, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz dort unter Taxonomie vom 23.7.2020 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.4.

<sup>2)</sup> Siehe dazu nachfolgend unter k).

<sup>3)</sup> Siehe BMF 9.7.2021, BStBl. I 2021, 911.

<sup>4)</sup> Siehe zu den übrigen Änderungen Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.4 auf 6.5, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz dort unter Taxonomie vom 9.7.2021 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.5.

<sup>5)</sup> Siehe hierzu Gliederungspunkt VII. 3. Jährliche Fortentwicklung der Taxonomie k).

<sup>6)</sup> Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348 ff.

<sup>7)</sup> Siehe dazu nachfolgend → Rn. 152.

<sup>8)</sup> Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348.

Der Handelsgewerbetreibende hat mit seiner Steuererklärung eine **E-Bilanz** einzureichen, da weiterhin ausschließlich dem Handelsgewerbetreibenden zuzurechnende Geschäftsvorfälle bestehen, selbst wenn die stille Beteiligung am gesamten Unternehmen des Handelsgewerbetreibenden besteht. In dieser E-Bilanz sind zum Beispiel rechtsformunabhängig, die Kosten der eigenen Buchhaltung sowie die Jahresabschlusskosten und, soweit es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, die Körperschaftsteuer auszuweisen.<sup>1</sup>

- Ausweis der Beteiligung an der stillen Gesellschaft als Mitunternehmeranteil nach der Spiegelbildmethode
- Ausweis der Einlage des Stillen steuerlich aber zwingend als Verbindlichkeit<sup>2</sup>

### **Stiller Gesellschafter**

Bilanzierung beim **stillen Gesellschafter**, soweit dieser bilanzierungspflichtig ist:

- nach HGB Ausweis unter Anlagevermögen als Beteiligung, bei beherrschendem Einfluss als Anteile an verbundenen Unternehmen
- steuerbilanziell ist der Stille an einer Mitunternehmerschaft beteiligt und hat die stille Beteiligung nach der Spiegelbildmethode auszuweisen<sup>3</sup>.

### **Bilanzierung der stillen Gesellschaft**

Die atypisch stille Gesellschaft ist als Mitunternehmerschaft selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation<sup>4</sup>, für die nach § 140 AO eine Bilanzierungspflicht aus den Pflichten des Handelsgewerbetreibenden abgeleitet wird<sup>5</sup> sowie die Pflicht zur Abgabe einer E-Bilanz spätestens für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2017 beginnen. Sowohl die Bilanzierungspflichten als auch die Pflicht zur Abgabe der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung hat der Handelsgewerbetreibende für die stille Gesellschaft zu erfüllen. Steuerschuldner der Betriebssteuern, also der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer, bleibt der Handelsgewerbetreibende.

- Soweit die Betriebssteuern durch die stille Gesellschaft veranlasst sind, sollen sie aber bei der stillen Gesellschaft zu bilanzieren sein<sup>6</sup>;

<sup>1</sup>) So Ley KÖSDI 2019, 21228/21233. ME entspricht dies auch der Auffassung des BMF 24.11.2017, BStBl. II 2017, 1543, wonach die Übermittlungspflicht mit der eigenen Steuererklärung des Handelsgewerbetreibenden unberührt bleibt, das Vorliegen eines eigenen Betrieb ist dafür mE nicht erforderlich; so aber in den Erläuterungen zu 6.5. von Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3356.

<sup>2</sup>) Siehe kritisch zum Zwang des steuerlichen Ausweises als Verbindlichkeit auch Rn. 6.

<sup>3</sup>) Siehe zum Ausweis einer Beteiligung nach der Spiegelbildmethode in der E-Bilanz Ley KÖSDI 2016, 19800 ff.; Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3356.

<sup>4</sup>) BFH 26.11.1996, VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328.

<sup>5</sup>) BMF 24.11.2017 BStBl. I 2017, 1543.

<sup>6</sup>) Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3354.

- Für den Handelsgewerbetreibenden sind bei der stillen Gesellschaft keine Sonderbilanzen zu erstellen.<sup>1</sup> Ergänzungsbilanzen können indes zu bilden sein<sup>2</sup> und als eigene E-Bilanzsätze zu übermitteln sein.
- Für den stillen Gesellschafter können bei der stillen Gesellschaft neben Ergänzungsbilanzen auch Sonderbilanzen zu bilden<sup>3</sup> und als eigene E-Bilanzsätze zu übermitteln sein.

152 Kritisch zu sehen ist die Autorenschaft und die Veröffentlichung in einem Verlag. ME müssten die Ausführungen eine offizielle Verlautbarung des BMF sein. Inhaltlich müsste bei den Erläuterungen zur bilanziellen Behandlung bestimmter Sachverhalte zwischen unstrittigen und strittigen Erläuterungen unterschieden werden. Dies entspricht indes nicht der Vorgehensweise der Finanzverwaltung, wie der Umgang zB mit dem Eigenkapitalausweis bei einer stillen Beteiligung in der Taxonomie zeigt:<sup>4</sup> So ist der steuerliche Ausweis der stillen Einlage beim Handelsgewerbetreibende umstritten. Stille Einlagen können handelsrechtlich als Verbindlichkeiten oder als funktionales Eigenkapital auszuweisen sein. In diesem Fall erfolgt der Ausweis als Eigenkapital oder als Sonderposten zwischen dem Eigenkapital und den Schulden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt steuerlich ein Ausweis nach § 247 Abs. 1 HGB als funktionales Eigenkapital nicht in Betracht, obgleich nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) ein handelsrechtlicher Wertansatz zu übernehmen ist, wenn der Ansatz nicht gegen steuerrechtliche Vorschriften verstößt. Trotz unklarer Rechtslage sperrt die Finanzverwaltung den Ausweis als Eigenkapital oder als Sonderposten für die Taxonomie. Damit wird den Steuerpflichtigen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zumindest im ersten Schritt der Steuerdeklaration aufgedrängt. Der Steuerpflichtige kann über die E-Bilanz nur eine Verbindlichkeit erfassen. Gäbe es keine E-Bilanz, könnte der Steuerpflichtige Eigenkapital oder einen Sonderposten auch in der Steuerbilanz erfassen, müsste dies aber als von der Verwaltungsauffassung abweichende Erfassung der Finanzverwaltung mitteilen, um nicht dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung ausgesetzt zu werden. Auch wenn bei richtigen bzw. den Vorwurf der Steuerhinterziehung vermeidenden Abläufen der Steuerpflichtige in beiden Fällen seine Rechtsauffassung nur in einem Rechtsbehelfsverfahren durchsetzen kann, ist der Ausweiszwang gemäß Finanzverwaltungsauffassung mE rechtlich bedenklich. Schließlich lassen sich mE auch unzulässige Eingriffe ins Handelsrecht erkennen, wie zB im Fall der Ausdehnung des handelsrechtlichen Ausweises der stillen Beteiligung.<sup>5</sup>

---

<sup>1)</sup> Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3355; Ley KÖSDI 2019, 21228/21233.

<sup>2)</sup> Ley KÖSDI 2019, 21228/21233.

<sup>3)</sup> Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3356; Ley KÖSDI 2019, 21228/21233.

<sup>4)</sup> Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3351.

<sup>5)</sup> Zu den Grenzen der Taxonomie siehe I. 2. Rn. 3; zu dem Eingriff ins Handelsrecht siehe Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm NWB 45/2020, 3348/3350.

**l) Taxonomie 6.6 (WJ 2022 und 2022/23)<sup>1</sup>**

- 153 Es werden eine Vielzahl kleinteiliger Änderungen vorgenommen, zB:<sup>2</sup>
- Aufgrund der Änderungen bei der Organschaft werden die steuerlichen Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen ersetzt.<sup>3</sup>
  - Anpassungen aufgrund des Optionsmodells
  - Im Bereich der Kapitalkontenentwicklung sind Anpassungen vorgenommen worden. So wurde die (im DATEV-Kontenrahmen vorhandene, nicht nachvollziehbare) Position Gesellschafterdarlehen im Eigenkapital zeitlich befristet, so dass sie zukünftig nicht mehr ausweisbar ist.
  - Im Zusammenhang mit der Rücklage nach § 6b EStG wurde die Position Eigenkapital, steuerlicher Ausgleichsposten, Kapitaländerungen, durch Übertragungen nach § 6b EStG aufgenommen.

**m) Taxonomie 6.7 (WJ 2023 und 2023/24)<sup>4</sup>**

- 154 Es werden erneut eine Vielzahl von kleineren Anpassungen vorgenommen.<sup>5</sup> Aufgrund der gesetzlichen Veränderungen bei der Organschaft werden bestimmte überholte Positionen zeitlich befristet.

**VIII. Erstellen der E-Bilanz**

- 155 Datengrundlage der E-Bilanz ist die **Finanzbuchhaltung**. Das vorhandene Datenmaterial kann aber wegen der tieferen Untergliederung der E-Bilanz nicht unmittelbar übernommen werden, sondern ist an die Erfordernisse der E-Bilanz anzupassen. Die Anpassungserfordernisse sind aber nicht starr vorgegeben, da die Finanzverwaltung zwecks Vermeidung von Eingriffen in die Buchhaltung mit der Schaffung einer Vielzahl von sogenannten Auffangpositionen<sup>6</sup> Gestaltungsspielräume geschaffen hat. Daher ist zunächst eine **strategische Grundentscheidung** zutreffen, in welchem Umfang der Steuerpflichtige den Mussfeldvorgaben der Finanzverwaltung folgen will bzw. in welchem Umfang die Eingriffe in die Buchhaltung vermeidende Nutzung von Auffangpositionen erfolgen soll (hierzu nachfolgend E-Bilanzstrategien). Unter Berücksichtigung dieser strategischen Grundentscheidung ist der Kontenplan des Unternehmens und sind die Zuordnungstabellen an die Taxonomiepositio-

<sup>1</sup> Siehe BMF 21.6.2022, BStBl. I 2022, 954.

<sup>2</sup> Siehe zu den übrigen Änderungen Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.5 auf 6.6, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz dort unter Taxonomie vom 21.6.2022 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.6.

<sup>3</sup> Zur E-Bilanz bei Oranschaften siehe auch Ley KÖSDI 2019, 21228/21236.

<sup>4</sup> Siehe BMF 9.6.2023, BStBl. I 2023, 994.

<sup>5</sup> Siehe zu den Änderungen Änderungsnachweise zum Taxonomie up-date von 6.6 auf 6.7, abrufbar unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) dort unter Schnittstelle zur E-Bilanz dort unter Taxonomie vom 9.6.2023 und dort unter Änderungsnachweis und Vergleichsdokument zur Taxonomie 6.7.

<sup>6</sup> Siehe vorangehend Gliederungspunkt VII. 2. c).

nen anzupassen. Dies bedeutet, dass je nach strategischer Ausrichtung eine mehr oder minder große Anzahl neuer Konten einzurichten ist. Die Schaffung neuer Konten erfordert dann auch eine differenziertere Verbuchung.

- 156 Zudem wäre zu entscheiden, ob als Berichtsteil Bilanz eine **Handels- oder Steuerbilanz** eingereicht werden soll. Im Fall der Einreichung einer Handelsbilanz nebst GuV ist mit dem Berichtsbestandteil steuerliche Modifikationen eine strukturierten Überleitungsrechnung einzureichen. Für die Übermittlung einer Steuerbilanz wäre ein zweiter Buchhaltungskreis einzurichten. Der Berichtsbestandteil steuerliche Modifikationen Überleitungsrechnung wäre dann nicht zu befüllen (hierzu nachfolgend unter 2.).
- 157 Die **übrigen Berichtsteile** der Taxonomie, insb. die weiteren Elemente der steuerlichen Gewinnermittlung erfordern keine wesentlichen eigenständigen Anpassungen der Finanzbuchhaltung. Sie ergeben sich vielmehr aus dem ersten Teil der Taxonomie, nämlich der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, und decken sich teilweise mit den Angaben in der Steuererklärung, weshalb die E-Bilanz mit der Steuererklärung gemeinsam zu bearbeiten sein dürfte.

### 1. E-Bilanz Strategien

- 158 Die E-Bilanz besteht wie dargestellt aus verpflichtenden und freiwilligen Berichtsbestandteilen und diese dann wieder aus Muss- und Kann-Positionen. Zur Reduktion des mit der Implementierung der E-Bilanz verbundenen Aufwands empfiehlt sich **grundsätzlich die Beschränkung auf verpflichtende Berichtsteile und auf die Mussfelder**.<sup>1</sup> Die Bereitstellung zusätzlicher Informationen könnte allerdings Rückfragen vermeiden und eine günstige Einstufung nach dem Risikomanagement erreichen.<sup>2</sup>
- 159 Selbst im Fall der Beschränkung auf die Mussfelder der verpflichtend zu befüllenden Berichtsbestandteile besteht wegen der Möglichkeit der Nutzung von Auffangpositionen im Teil Bilanz und GuV eine Gestaltungsmöglichkeit auf der Ebene der Konten der Finanzbuchhaltung. Bei der **Anpassung des Kontenrahmens an die Taxonomiestruktur** können unterschiedliche Strategien verfolgt werden, nämlich die Maximal-, Neutral- und Minimalstrategie.<sup>3</sup>

#### a) Maximalstrategie

- 160 Bei der **Maximalstrategie** wird der Kontenplan an die Mussfelder der E-Bilanz vollumfänglich angepasst. Der bestehende Kontenplan wird dergestalt erweitert, dass für alle im jeweiligen Einzelfall relevanten Mussfelder ein oder mehrere Konten unterhalten werden, so dass die Mussfelder der Taxonomie

<sup>1</sup>) Zu den Bestimmungsgrößen des Mindestumfangs siehe Schäperclaus/Kruczynski DB 2013, 2573 ff.

<sup>2</sup>) Zum Nutzen freiwilliger Berichterstattung Kirsch StuB 2012, 825.

<sup>3</sup>) Siehe auch Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2509/2515 f., sowie Beste/Herrmann NWB 2013, 1836/ 1839, mit einer Übersicht zu den Strategien.

unmittelbar aus der Buchhaltung abgeleitet werden können. In der Regel dürften Eingriffe in die Buchhaltung bei dieser Vorgehensweise unumgänglich sein, da die Strukturvorgaben der E-Bilanz einen hohen Detaillierungsgrad haben und in nicht unwesentlichen Teilen neu sind.

### b) Neutralstrategie

161 Der **Neutralstrategie** liegt die auch von der Finanzverwaltung akzeptierte Prämisse zugrunde, dass den Erfordernissen der E-Bilanz Rechnung getragen wird, aber Eingriffe in die Buchhaltung möglichst vermieden werden sollen. Die Mussfelder der Taxonomie werden in diesem Fall nur befüllt, wenn die entsprechenden Zahlen aus der bereits heute vorhandenen Kontenstruktur der Buchhaltung ableitbar sind, dh ein Konto oder mehrere Konten einem Mussfeld entsprechen. Soweit das einzelne Konto aber mehreren Mussfeldern entspricht, wird dieses in den Auffangpositionen abgebildet.<sup>1</sup> Existieren in dem konkreten Fall keine Auffangpositionen, die genutzt werden können, bestehen zwei Möglichkeiten. Entweder werden die in der Buchhaltung vorhandenen Konten weiter untergliedert, um eine Befüllung der Mussfelder zu ermöglichen, oder das Konto wird in Oberpositionen abgebildet.<sup>1</sup> In diesem Fall sind dann allerdings alle Werte der dieser Oberposition nachfolgenden Positionen ebenfalls in die Oberposition aufzunehmen und die nachgeordneten Positionen selbst sind mit einem NIL-Wert zu übermitteln.

162 Zu **beachten** ist in diesen Fällen aber zum einen, dass insbesondere nicht alle der nach der Pilotphase erheblich ausgedehnten Auffangpositionen dauerhaften Bestand haben dürften. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass nach Auffassung des BMF die Nutzung der Auffangpositionen nur möglich ist, wenn eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchhaltung abgeleitet werden kann.<sup>2</sup> Unklar ist in diesem Zusammenhang, was „aus der Buchhaltung ableitbar“ bedeutet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein Wert grundsätzlich aus der Buchführung ableitbar, wenn er sich aus den Buchführungsunterlagen iSd § 140 AO ergibt. Maßgebend ist die Buchführung als Ganzes. Die Ableitung kann danach aus dem Hauptbuch oder Nebenbüchern erfolgen. In der Einführungszeit soll es allerdings ausreichend sein, die Werte aus dem Hauptbuch abzuleiten. Dh, die Werte, die sich aus den Kontensalden des Hauptbuchs ergeben und Mussfeldern entsprechen, müssen auch als solche ausgewiesen werden.<sup>3</sup> Der Rückgriff auf Nebenbücher ist danach (noch) nicht erforderlich.

### c) Minimalstrategie

163 Bei der **Minimalstrategie** soll eine Abweichung von der handelsrechtlichen Gliederung der Bilanz nach § 266 HGB und der Gewinn- und Verlustrechnung

---

<sup>1)</sup> Siehe vorangehenden Gliederungspunkt VII. 2. c).

<sup>2)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 19.

<sup>3)</sup> [www.estuer.de](http://www.estuer.de), FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 13.

nach § 275 HGB vermieden werden. Deshalb werden nur die Taxonomiepositionen befüllt, die den handelsrechtlichen Gliederungsschemata entsprechen. Hierbei handelt es sich um die Summenmussfelder oder Oberpositionen, die der Taxonomie entsprechen.<sup>1</sup> Ungeklärt ist aber, welche Folgen dies für die Überleitungsrechnung hat. Nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung sollen dann wohl im Wege der Umgliederung die Oberpositionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in der Überleitungsrechnung den Erfordernissen der Taxonomie angepasst werden. Dies wäre allerdings für die Praxis wenig hilfreich, weil dann die Bestückung der E-Bilanz im Bereich der Überleitungsrechnung im Wesentlichen manuell erfolgen müsste. Die Praxis geht indes davon aus, dass bei der Verwendung der Oberpositionen eine Umgliederung und ein taxonomiekonformer Ausweis in der Überleitungsrechnung nicht erforderlich sind. Die weitere Entwicklung bleibt hier abzuwarten.

- 164** Der **gewählte strategische Ansatz** bestimmt das Ausmaß der Anpassung des Kontenrahmens an die E-Bilanz. Je nach strategischem Ansatz werden mehr oder weniger befüllte Mussfelder der E-Bilanz übermittelt. Die nicht befüllten Mussfelder sind dann als sogenannte NIL-Werte zu übermitteln.

## 2. Grundlegende Weichenstellung: Steuerbilanz oder Überleitungsrechnung

- 165** Steuerpflichtige, die nach § 238 HGB zur Buchführung verpflichtet sind, müssen gemäß § 140 AO diese Verpflichtung auch für steuerliche Zwecke erfüllen. Soweit die Handelsbilanz bisher schon Ansätze oder Beträge enthalten hat, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, sind diese Abweichungen durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen (**Überleitungsrechnung**)<sup>2</sup> und zusammen mit der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Steuererklärung in Papierform bei der Finanzverwaltung einzureichen. Alternativ kann der Steuerpflichtige aber nach § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (**Steuerbilanz**) erstellen und diese zusammen mit der Steuererklärung in Papierform beim Finanzamt einreichen.
- 166** Dieses **Wahlrecht** besteht auch für die E-Bilanz. Nach § 5b Abs. 1 EStG kann entweder die Handelsbilanz nebst handelsrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung und eine Überleitungsrechnung elektronisch übermittelt werden, sofern die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge enthält, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, oder eine Steuerbilanz nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist neben der Strategieentscheidung eine **wesentliche Grundsatzentscheidung**, die sinnvollerweise bereits mit der Umstellung auf die E-Bilanz oder im Zuge der Steuerdeklaration für das Erstjahr der Umstellung getroffen werden sollte. Dies gilt

---

<sup>1)</sup> Die Zulässigkeit der Befüllung der Oberpositionen ergibt sich nicht aus dem BMF-Schreiben, sondern nur aus dem FAQ-Bericht, siehe FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 13 f.

<sup>2)</sup> Vgl. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV.

unabhängig von der Größe und der Rechtsform des bilanzierenden Unternehmens.

### a) Gebuchte Steuerbilanz

- 167 Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Übermittlung einer Steuerbilanz, geht die Finanzverwaltung grundsätzlich vom Vorliegen einer **Steuerbilanz mit gebuchter Gewinn- und Verlustrechnung** aus.<sup>1</sup> Allerdings wird auch die Übermittlung einer „intern übergeleiteten“ Steuerbilanz aus einer gebuchten Handelsbilanz von der Finanzverwaltung akzeptiert. Sofern unmittelbar eine Steuerbilanz übermittelt wird, verlangt die Finanzverwaltung sowohl beim Vorliegen einer gebuchten als auch im Falle einer intern übergeleiteten Steuerbilanz die taxonomiekonforme Übermittlung einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung. Hierzu führt der FAQ-Bericht aus<sup>2</sup>:

„[...] die Finanzverwaltung [geht] bei Deklaration der E-Bilanz als Steuerbilanz von einer gebuchten Steuerbilanz und ggf. einer Gewinn- und Verlustrechnung aus. [...]“ Wird von der Möglichkeit der internen Überleitung auf die Steuerbilanz Gebrauch gemacht, „ist auch eine Gewinn- und Verlustrechnung mit steuerlichen Werten zu erstellen und zu übermitteln.“

- 168 Das Verlangen der Finanzverwaltung, dass eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung eingereicht werden soll, ist mE **durch das Gesetz** nicht gedeckt.<sup>3</sup> Nach § 5b S. 3 EStG kann eine Steuerbilanz eingereicht werden. Eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung ist hier nicht erwähnt. Dies entspricht der Regelung des § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV. Auch in Papierform war statt einer Überleitungsrechnung nur eine Steuerbilanz einzureichen. Auch die Gewinnermittlungsvorschriften gebieten weder nach ihrem Wortlaut noch nach ihrem Sinn und Zweck eine Gewinn- und Verlustrechnung. Denn der steuerliche Gewinn ist gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch einen Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Hierzu bedarf es nur der Gegenüberstellung des bilanziellen Betriebsvermögens, nicht aber einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung. § 60 Abs. 1 EStDV regelt nur für den Fall des Vorliegens einer doppelten Buchführung die Einreichung einer Gewinn- und Verlustrechnung. Absatz 1 gilt aber nur für die Handelsbilanz. Eine entsprechende Regelung sieht Absatz 2 für die Steuerbilanz nicht vor.<sup>4</sup>

- 169 Entscheidet sich der Steuerpflichtige für eine E-Steuerbilanz ist ein sog. **Zweikreisbuchhaltungssystem** äußerst zweckdienlich, um die Anforderungen der Finanzverwaltung an die in der E-Bilanz aufzunehmende steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung praktikabel erfüllen zu können. Bei einem

<sup>1</sup>) Anlage zu Rn. 11 des BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855; sowie FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 20.

<sup>2</sup>) Siehe FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 20.

<sup>3</sup>) Siehe auch vorangehend Gliederungspunkt XI. 1.

<sup>4</sup>) Siehe auch vorangehend Gliederungspunkt I. 2.

Zweikreisbuchhaltungssystem wird im „ersten Kreis“ die handelsrechtliche Buchhaltung geführt werden und im „zweiten Kreis“ die steuerrechtliche.

- 170 Grundsätzlich sind hierbei **zwei Vorgehensweisen** denkbar, nämlich bereits eine differenzierte unterjährige Verbuchung nach Handels- und Steuerrecht oder eine unterjährig durchgängige Verbuchung nach Handelsrecht sowie steuerliche Korrekturbuchungen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres.
- 171 Im Fall einer **unterjährigen differenzierten handels- und steuerbilanziellen Verbuchung** ist jeder Buchungssatz entweder nur im handelsrechtlichen Buchungskreis, sofern die Buchung der steuerrechtlichen nicht entspricht, oder nur im steuerrechtlichen Buchungskreis, sofern die Buchung nicht dem Handelsrecht entspricht, oder in beiden Buchungskreisen, sofern es keine Abweichung zwischen Handelsrecht und Steuerrecht gibt, auszuführen. Diese Vorgehensweise ist sehr fehleranfällig und in der Praxis auch deshalb seltener anzutreffen, weil die Finanzbuchhalter sowohl über das entsprechende handelsrechtliche als auch über das steuerliche Fachwissen verfügen müssen.
- 172 Im Fall **nachträglicher steuerlicher Korrekturbuchungen** wird unterjährig jeder einzelne Buchungssatz sowohl im handelsrechtlichen und als auch im steuerrechtlichen Buchungskreis erfasst. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres werden dann steuerrechtliche Korrekturbuchungen bereits im Rahmen der Jahresabschlusserstellung oder erst bei der Erstellung der Steuererklärungen durchgeführt. Diese Vorgehensweise dürfte praktikabler sein, zumal sie personell auch auf die steuerlich orientierten Bearbeiter verlagert werden können.
- 173 Der **Vorteil einer gebuchten Steuerbilanz** mit Gewinn- und Verlustrechnung liegt in dem Umstand, dass ein „geschlossenes System“ vorliegt, welches auch im Vergleich zu einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz möglicherweise eine geringere Fehleranfälligkeit aufweist. U. U. kommt es aber auch nur zu einer Verlagerung der Fehlerquellen von der Entwicklung der abweichenden Steuerbilanzposition zur fehlerfreien Korrekturbuchung.
- 174 Die Entscheidung für ein Zweikreisbuchhaltungssystem stellt sich je nach **Szenario** unterschiedlich dar. Verfügt das betroffene Unternehmen auch über eine Steuerabteilung, kommt eine Einführung eines Zweikreisbuchhaltungssystems für das Unternehmen in Betracht. Eine Entscheidung für eine gebuchte Steuerbilanz setzt dann eine entsprechende **Investition** in ein solches Buchhaltungssystem oder eine Erweiterung eines bestehenden Systems voraus. Unterhält das Unternehmen nur eine Buchhaltungsabteilung und erstellt ein Berater die Steuererklärung oder ist der Berater für die Finanzbuchhaltung und die Steuerdeklaration zuständig, wird der Berater wohl die erforderliche Entscheidung treffen. Soweit die vom Berater eingesetzte Standardsoftware über ein Zweikreisssystem verfügt, steht einer solchen Entscheidung nichts entgegen, zumal der Berater auch über das entsprechende Fachpersonal verfügt. Sie wäre dann allerdings gleichwohl gegen eine Überleitungsrechnung abzuwägen.

## b) Überleitungsrechnung

- 175 Soll eine Handelsbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung und steuerlicher Überleitungsrechnung elektronisch übermittelt werden, entspricht die Überleitungsrechnung nicht dem, was bisher üblich war. Denn die Finanzverwaltung gibt eine **Struktur der Überleitungsrechnung** vor. Danach sieht die Finanzverwaltung vor, dass die handelsrechtlichen Positionen bzw. Wertansätze in den Berichtsbestandteilen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in einer strukturierten Überleitungsrechnung entsprechend der Taxonomie, auf die steuerrechtlichen Positionen umgegliedert wird bzw. auf die anderen Wertansätze übergeleitet wird.<sup>1</sup>
- 176 Im Fall der Entscheidung für eine strukturierte Überleitungsrechnung enthält der die **Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung** betreffende Teil der Taxonomie handelsrechtliche Positionen und handelsrechtliche Wertansätze. In der strukturierten Überleitungsrechnung ist dann für jede abweichende steuerliche Position Folgendes abzubilden:<sup>2</sup>
- Art der Überleitung
    - Umgliederung, Änderung der Wertansätze oder Zusammentreffen beider Fälle
  - Überzuleitende Aktiv- und Passivposten
    - Positionsbezeichnung, Angabe der Wertänderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr sowie die (kumulierten) Wertänderungen aus den Vorperioden
  - Überzuleitende Gewinn- und Verlustrechnung-Positionen
    - Positionsbezeichnung; Wertänderung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr

### Beispiel:

Eine handelsrechtlich bilanzierte Drohverlustrückstellung von 1.400 am 31.12.2011 und von 100 am 31.12.2010, die steuerliche nach § 5 Abs. 4a EStG nicht passiviert werden darf, wäre danach in der Überleitungsrechnung wie folgt abzubilden:

#### Bilanz

|                          |                               |
|--------------------------|-------------------------------|
| – Art der Überleitung:   | Änderung der Wertansätze      |
| – Positionsbezeichnung:  | Rückstellung für Drohverluste |
| – Wertänderung aktuell:  | ./ 1.300                      |
| – Wertänderung Vorjahre: | ./ 100                        |

#### Gewinn- und Verlustrechnung

|                                |                                    |
|--------------------------------|------------------------------------|
| – Positionsbezeichnung:        | sonstige betriebliche Aufwendungen |
| – Wertänderung aktuelles Jahr: | + 1.300                            |

- 177 Es soll beabsichtigt sein, dass die **Finanzverwaltung** aus der Überleitungsrechnung selbst eine Steuerbilanz und eine steuerliche Gewinn- und Verlust-

<sup>1)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 24.

<sup>2)</sup> Siehe auch Deloitte/E-Bilanz/Bongaerts/Neubeck, 8. Aufl. 2020, Rn. 286f f. und 1727 ff.

rechnung erzeugen will. Der Ermittlung des steuerlichen Datensatzes wird dabei folgende Rechensyntax zugrunde gelegt:

- Handelsbilanzieller Wert
  - +/- Wertänderungen der Vorperioden
  - +/- Wertänderungen aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
  - = steuerlicher Wert
- Dementsprechend gilt für den zu übermittelnden Wert der Überleitungsrechnung:
  - Wertänderung der Vorperioden
  - +/- Wertänderungen aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr
  - = Gesamte Wertänderung einer Position

**178** Die **Überleitung einzelner Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** ist vorgesehen. Bei fehlender Zuordnungsmöglichkeit von erfolgswirksamen Abweichungen in der Überleitungsrechnung zu einzelnen Gewinn- und Verlustrechnungs-Posten kann diese Gewinnänderung auch in einer Summe in der Position „Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung“ aufgeführt werden. Es soll auch nicht beanstandet werden, wenn für die Gewinn- und Verlustrechnung sämtliche Umgliederungen und Wertanpassungen in den Sammelposten einfließen.<sup>1</sup>

**179** Die Abbildung von Gewinndifferenzen in der GuV-Position „**Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung**“ ist nur im Fall der Übermittlung einer Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung möglich. Wird eine Steuerbilanz übermittelt und fehlen folglich Informationen über handels- und steuerbilanzielle Abweichungen, ist nach derzeitigem Stand die kumulierte Übermittlung der Ergebnisdifferenzen zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Gewinn in der Sammelposition nicht möglich. Der Datenbestand würde zurückgewiesen werden.

**180** Das **Ausscheiden der Übermittlung einer Steuerbilanz und kumulierter Gewinnabweichungen** in einer Sammelposition ist nicht nachvollziehbar, wenn auf der anderen Seite eine Überleitungsrechnung mit Sammelposten für Gewinnänderungen akzeptiert wird. Entgegen der Absichten der Finanzverwaltung kann bei der Wahl der Überleitungsrechnung und Verwendung des Sammelpostens verwaltungsintern keine Steuerbilanz mit differenzierter steuerlicher Gewinn- und Verlustrechnung generiert werden. Das Verlangen einer differenzierten steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung erscheint unter diesem Gesichtspunkt überzogen, zumal keine gesetzliche Verpflichtung besteht, eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen.<sup>2</sup>

<sup>1)</sup> Siehe FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 2022) S. 19.

<sup>2)</sup> Siehe nachfolgend Gliederungspunkt XI. 1) sowie Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2510.

- 181 Der Überleitungsrechnung kommt nach BMF neben der steuerlichen Gewinnermittlung auch eine weitere Aufgabe zu, nämlich die **Herstellung der gewünschten Mussfeldtiefe**. Dies betrifft die Fälle, in denen im bilanziellen Teil der E-Bilanz nur die dem handelsrechtlichen Gliederungsschema entsprechenden Summenmussfelder ausgewiesen werden und diese deshalb nicht in der geforderten Mussfeldtiefe übermittelt werden. Zur Erreichung der Mussfeldtiefe ist dann eine Umgliederung innerhalb der steuerlichen Modifikationen vorzunehmen.<sup>1</sup>

### c) Steuerbilanz basierte Überleitungsrechnung

- 182 Eine Überleitungsrechnung ist **fehleranfällig**. Die Übermittlung einer Steuerbilanz erfordert die Übermittlung einer differenzierten steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung, die sinnvollerweise buchhaltungsgestützt sein sollte. Dies ist aufwändig und setzt das Vorhandensein einer Zweikreisbuchhaltung voraus. Unter diesen Umständen könnte eine steuerbilanzbasierte Überleitungsrechnung eine Alternative zur gebuchten Steuerbilanz sein, die Excelbasiert ist und die üblichen Fehlerquellen einer Überleitungsrechnung ohne den Rückgriff auf eine Zweikreisbuchhaltung vermeidet. In diesem Fall werden die Gewinnabweichungen mittels einer Gegenüberstellung der Abweichungen zwischen den handels- und steuerbilanziellen Positionen des Vorjahres und des Betrachtungsjahres ermittelt, die in die Überleitungsrechnung zu übernehmen sind. Aus dieser Gegenüberstellung werden dann die überzuleitenden Aktiv- und Passivposten abgeleitet. Die sich ergebenden Gewinnabweichungen sind dann entweder positionsbezogen in der Überleitungsrechnung auszuweisen oder kumuliert im Sammelposten für Gewinnveränderungen aus der Überleitungsrechnung.<sup>2</sup>

## IX. Überführung der Buchhaltungsdaten in die E-Bilanz

- 183 Der Markt hält **unterschiedliche Möglichkeiten** der Erstellung einer E-Bilanz vor, die allerdings in zwei wesentliche Gruppen unterteilt werden, nämlich Erstellung innerhalb eines integrierten Systems von Finanzbuchhaltung und E-Bilanz und innerhalb eines separaten E-Bilanz Systems. Die unterschiedlichen Systeme haben im Wesentlichen Bedeutung für die Befüllung der sehr umfangreichen Berichtsbestandteile Bilanz und GuV.
- 184 Ein **integriertes System** hat den Vorteil, dass die Überführung der Finanzbuchhaltungsdaten in den Berichtsbestandteil Bilanz und GuV der E-Bilanz automatisch erfolgt, weil die Buchhaltungskonten im System bereits mit den dazu gehörigen Positionen der E-Bilanzpositionen, Mussfelder oder Auffangpositionen, von der Software vorgegeben gemappt sind und entsprechend übergeleitet werden. Damit entfällt die Zuordnung der Buchhaltungskonten zu den E-Bilanzpositionen und das Einlesen von Fremdbuchhaltungsdaten in die

<sup>1</sup>) Siehe bereits Gliederungspunkt VII. 2. c) (1) sowie FAQ-Bericht 2022-1 (Stand Januar 20) S. 1.

<sup>2</sup>) Siehe vorangehend Gliederungspunkt VIII 2. c).

E-Bilanz oder in eine integrierte Fremdbuchhaltung. Sind diese zudem noch mit Steuerprogrammen verbunden, können u. U. auch die übrigen Berichtsbestandteile in Teilen automatisch befüllt werden.

- 185 Getrennte Systeme erfordern indes ein Mapping der Konten der Buchhaltung mit den entsprechenden E-Bilanzpositionen und das Einlesen der Fremddaten oder eine manuelle Eingabe in die E-Bilanz. Dies ist wesentlich aufwändiger.
- 186 Die übrigen Berichtsbestandteile<sup>1</sup>, die nicht die Bilanz und die GuV betreffen, dürften in der Regel manuell zu befüllen sein.
- 187 Der amtlich vorgeschriebene Datensatz der E-Bilanz ist elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.<sup>2</sup>

### X. Sonderfall E-Bilanzen gemeinnütziger Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts

- 188 Im Vergleich zu bilanzierenden Unternehmen gelten für gemeinnützige Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts **Besonderheiten**, da sie neben dem Teil Bilanz und GuV nur den Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ auszufüllen haben.<sup>3</sup>
- 189 Der Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ betrifft grundsätzlich nur die **partiell steuerpflichtigen Körperschaften**, insbesondere die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gemeinnützigen Körperschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie die Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn **nach § 5a EStG** ermitteln.
- 190 Die beiden erstgenannten Steuerpflichtigen haben erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, eine E-Bilanz einzureichen, also erst für die Jahre **ab 2015**.<sup>4</sup>
- 191 Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit **Betrieben gewerblicher Art** sowie gemeinnützige Körperschaften **mit steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb**, die für diese eine E-Bilanz einzureichen haben<sup>5</sup>, haben unter bestimmten Voraussetzungen, neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung den Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ auszufüllen. Die Angaben beschränken sich für diese Steuerpflichtigen in diesem Berichtsbestandteil auf den steuerlichen Gewinn und die steuerliche Gewinnermittlung des jeweiligen BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

---

<sup>1)</sup> Zu den übrigen Berichtsbestandteilen siehe vorangehend Gliederungspunkt VII. 2b).

<sup>2)</sup> Deloitte E-Bilanz/Hinnah, 8. Aufl. 2020, 66 ff.; Bergan/Martin DStR 2010, 1755.

<sup>3)</sup> Zu Einzelheiten der Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz sowie zu Inhalten einer E-Bilanz hat sich das BMF in einem Schreiben geäußert, siehe BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerW 280450; zur E-Bilanzpflicht dieser Körperschaften siehe vorangehender Gliederungspunkt II. 3.

<sup>4)</sup> BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 7.

<sup>5)</sup> Zu den betroffenen partiell steuerpflichtigen Körperschaften mit Betrieben gewerblicher Art siehe Gliederungspunkt II. 4.

- 192 Der Berichtsbestandteil „**Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle**“ ist grundsätzlich zusätzlich zum Teil Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auszufüllen und besteht aus folgenden Elementen:

| Position Nr. | Ebene | Bezeichnung  |
|--------------|-------|--|
| 7021         | 4     | Name des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs/Betriebs gewerblicher Art                |
| 7022         | 3     | Wert der GuV-Position für wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb/Betrieb gewerblicher Art |
| 7023         | 2     | Steuerliche Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr          |
| 7024         | 3     | Steuerlicher Gewinn  |
| 7025         | 3     | Steuerliche Gewinnermittlung   |

- 193 Mit **Schreiben des BMF** an die verschiedenen (Dach-)Verbände, Deutscher Städtetag, Bundessteuerberaterkammer, Kirchen u. a. vom 19.12.2013<sup>1</sup> hat sich das Bundesministerium der Finanzen zu Einzelheiten dieses Berichtsbestandteils für **gemeinnützige Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts** geäußert. In diesem Schreiben differenziert die Verwaltung bei den **gemeinnützigen Körperschaften** zwischen Steuerpflichtigen, die gemäß ihrer rechtlichen Verpflichtung nur eine E-Bilanz für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einreichen und – entsprechend der bisherigen häufig anzutreffenden Praxis – solchen die darüber hinaus auf freiwilliger Basis über die Minimalanforderungen hinaus Daten übermitteln möchten, beispielsweise die Bilanz und die GuV für die Gesamtkörperschaft (nachfolgend: Gesamtbilanz). Die Einreichung einer Gesamtbilanz in Papierform und der Ableitung des bilanziellen Gewinns des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus der Gesamt-GuV war bisher in der Praxis nicht unüblich, da so eine Aufteilung der Wirtschaftsgüter u. a. auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vermieden werden konnte.

- 194 **Steuerbefreite Körperschaften**, die für ihren **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** eine E-Bilanz einzureichen haben<sup>2</sup>, sind nur verpflichtet, einen Datensatz für den steuerpflichtigen Teilbereich zu übermitteln. In diesem Fall ist der Berichtsteil Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung nach dem vorgesehenen Gliederungsschema mit den Werten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu befüllen. Alternativ ist aber auch der Berichtsteil „Gewinnermittlung für besondere Fälle“ ausfüllbar, der ab der Version 5.3 auch über die gleiche Taxonomiestruktur wie der Berichtsteil Bilanz und GuV verfügen soll.<sup>3</sup> Die Einreichung einer E-Bilanz für den

<sup>1</sup>) BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerW 280450.

<sup>2</sup>) Siehe dazu vorangehend Gliederungspunkt II. 3.

<sup>3</sup>) Siehe BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerW 280450.

steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb setzt insbesondere voraus, dass die Bilanzpositionen der Körperschaft zumindest nach denen, die dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind, und denen, die den übrigen Bereichen, nämlich dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung und dem Zweckbetrieb, zuzuordnen sind, aufgeteilt werden. Diese Aufteilung kann allerdings insbesondere bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern schwierige Zuordnungsprobleme aufwerfen.

195 Zur Einreichung einer E-Bilanz verpflichtete gemeinnützige Körperschaften können aber auf die Einreichung einer solchen (Teil-) E-Bilanz für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verzichten und auf **freiwilliger Basis** über die Minimalanforderungen hinaus eine **Gesamtbilanz** für die Körperschaft einreichen. Für die Übermittlung der Daten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs werden mit dem BMF-Schreiben vom 19.12.2013 dann folgende alternative Vorgehensweisen von Seiten der Finanzverwaltung aufgeführt:<sup>1</sup>

- „Gesamtbilanz“ – Lösung mit Übermittlung von **Bilanz und GuV oder nur der GuV für den steuerpflichtigen Teilbereich** nach Taxonomieschema  
In diesem Fall sind mit dem Berichtsteil Bilanz und GuV die Bilanzpositionen der Gesamtkörperschaft zu übermitteln. Im Berichtsbestandteil „steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ kann zu Übertragungszwecken zusätzlich zu den originären Berichtsteilen für die Gesamtkörperschaft die Datenstruktur der Berichtsteile „Bilanz“ und „GuV“ für den steuerrelevanten Geschäftsbereich genutzt werden. Dabei besteht die Option, sowohl Bilanz und GuV als auch nur GuV für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln. Hierzu kann das Datenschema genutzt werden, was in der nächsten Version entsprechend der Taxonomie des GAAP-Moduls zusätzlich in den Berichtsbestandteil „steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ eingefügt wird.
- „Gesamtbilanz“- Lösung **mit formloser Gewinnermittlung** für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich  
Statt Einreichung einer ausführlichen Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Bereichs im Berichtsbestandteil „steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ kann der Gewinn des partiell steuerpflichtigen Teilbereichs in einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung ermittelt werden, dessen Ergebnis dann in die Position „steuerliche Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ integriert werden kann. Dies bedeutet eine Komprimierung des Gesamtergebnisses der bisherigen Nebenrechnung, da lediglich der steuerliche Gewinn als Einzelbetrag (zur Plausibilisierung mit der Steuererklärung) ebenfalls übermittelt wird. In der dieser Position zugeordneten Erläuterungsposition ist auch eine Darstellung

<sup>1)</sup> BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerW 280450.

der bisherigen detaillierten Nebenrechnung in Form einer XBRL-Fußnote möglich.

**196** Im Fall der Einreichung einer Gesamtbilanz und einer Gesamt-G+V bestehen danach verschiedene **alternative Übermittlungsmöglichkeiten**. Bei Einreichung einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung verzichtet die Finanzverwaltung sogar auf eine detaillierte Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies dürfte der Praxis entgegenkommen, da es bisher in vielen Fällen üblich war, dass bilanzierende gemeinnützige Körperschaften ihren gesamten Jahresabschluss in Papierform einreichen und im Rahmen einer Anlage die Gewinn- und Verlustpositionen nach den jeweiligen Bereichen der Körperschaft und damit auch nach steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aufteilen. Zu berücksichtigen ist aber, dass diese Erleichterungen an die Einreichung einer Bilanz und GuV für die Gesamtkörperschaft geknüpft ist und eine Verpflichtung zur Einreichung der Gesamtbilanz mE nicht besteht.<sup>1</sup>

**197** Dies wird auch von der Finanzverwaltung so gesehen, wie das neueste BMF-Schreiben vom 13.6.2014<sup>2</sup> zeigt. Daher werden nunmehr folgende Übermittlungsalternativen angeboten:

- Zusätzlich zur Einreichung der Gesamtbilanz in den originären Berichtsteilen für die Gesamtkörperschaft kann im Berichtstatbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ die Datenstruktur der Berichtsteile „Bilanzen“ und „GuV“ für den steuerrelevanten Geschäftsbetrieb genutzt werden.
- Soll lediglich eine Bilanz ausschließlich für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich übermittelt werden, so ist für die Datenübermittlung nur der Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ zu verwenden (Übermittlung ausschließlich steuerlicher Werte). Hierbei besteht die Option, sowohl Bilanz und GuV als auch nur die GuV für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln.
- Sollte die Gesamtkörperschaft nur eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-GuV aufgestellt und den Gewinn des partiell steuerpflichtigen Teilbereichs in einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung ermittelt haben, ist das Ergebnis der Nebenrechnung im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ zu übermitteln. In der dazugehörigen Erläuterungsposition (Fußnote) ist die Nebenrechnung darzustellen.

**198** Nach dem **BMF-Schreiben vom 13.6.2014**<sup>3</sup> besteht die Möglichkeit, dass gemeinnützige Körperschaften nur eine Bilanz und GuV oder nur eine GuV für den partiell steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb unter dem Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ einreichen. In einer Vielzahl von

<sup>1</sup>) Siehe hierzu Gliederungspunkt II. 3.

<sup>2</sup>) BMF 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886; siehe demgegenüber das BMF 19.12.2013, DStR 2014, 100 = BeckVerW 280450.

<sup>3</sup>) BMF 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886.

Fällen wird es möglich sein, sich auf die Einreichung der Daten für den steuerpflichtigen Teilbereich zu beschränken, weil in der Praxis die nach HGB bilanzierenden gemeinnützigen Körperschaften häufig ihren Gewinn aus der Gesamt-GuV durch Aufteilung der Aufwendungen und Erträge auf die vier Sphären der Körperschaft, nämlich ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aufteilen und somit eine steuerliche GuV für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstellen. Soweit nicht zumindest eine steuerliche GuV für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorliegt und die Körperschaft eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-GuV aufstellt, ist es nach BMF sogar gestattet, ausschließlich eine außerbilanzielle Nebenrechnung im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ einzureichen. Diese Nebenrechnung ist dann in den dazugehörigen Fußnoten zu erläutern. Damit besteht für gemeinnützige Körperschaften nunmehr auch nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Notwendigkeit, eine Gesamtbilanz und Gesamt-GuV einzureichen. Es bleibt aber dabei, dass die Finanzverwaltung anders als bei Körperschaften des öffentlichen Rechts von einer Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz ausgeht, wenn die gemeinnützige Körperschaft nach HGB bilanziert.<sup>1</sup>

- 199 Die beschriebenen Übermittlungsmöglichkeiten gelten auch für **juristische Personen des öffentlichen Rechts** und deren Betriebe gewerblicher Art. Für diese dürften die Übervereinfachungen von geringerer praktischer Bedeutung sein, da sie nach Auffassung der Finanzverwaltung ohnehin nur zur Einreichung einer E-Bilanz für den Betrieb gewerblicher Art verpflichtet sind, wenn sie für ihren Betrieb gewerblicher Art steuerlich zur Bilanzierung verpflichtet sind. Im Fall der E-Bilanzpflicht verfügen sie im Gegensatz zu den gemeinnützigen Körperschaften über eine Bilanz und GuV für den BgA und können sich daher grundsätzlich ohne zusätzlichen Aufwand auf die Einreichung dieser (Teil-)Bilanz und (Teil-)GuV beschränken.

## XI. Kritische Stellungnahme zur E-Bilanz

### 1. Zweifel an den Rechtsgrundlagen

- 200 Es ist bereits zweifelhaft, ob das **BMF-Schreiben vom 28.9.2011**<sup>2</sup> mit § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG, wonach das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der nach § 5b EStG elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestimmen kann, eine ausreichende Rechtsgrundlage hat oder ob es mindestens einer Rechtsverordnung bedurft hätte, da hierdurch der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 EStG ausgehöhlt wird.<sup>3</sup>

<sup>1)</sup> Siehe vorangehend Gliederungspunkt II. 4.

<sup>2)</sup> Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855.

<sup>3)</sup> Karla Ubg 2012, 753, sowie Rn. 187.

- 201 Das sich aus dem BMF-Schreiben ergebende Verlangen **a**periodische **Bilanzen** einzureichen,<sup>1</sup> dürfte einer Rechtsgrundlage entbehren, da § 5b EStG keine neuen Pflichten begründet, sondern nur die neue Übermittlungsform regelt. Nach dem maßgeblichen § 60 EStDV sind nur die Jahresbilanz und die Eröffnungsbilanz der Steuererklärung beizufügen und damit beim Finanzamt einzureichen, nicht aber aperiodische Bilanzen.<sup>2</sup>
- 202 Gleiches gilt für das sich aus dem FAQ-Bericht ergebende Verlangen eine **steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung** zu erstellen.<sup>3</sup> Aus § 5b EStG kann lediglich die Rechtsgrundlage für die Einreichung einer Steuerbilanz entnommen werden.<sup>4</sup> Auch bei Einreichung der Gewinnermittlung in Papierform bestand bisher in Fällen der doppelten Buchhaltung nur die Verpflichtung eine handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung einzureichen. Eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung war bisher nicht erforderlich. Es fehlt daher an einer Rechtsgrundlage, welche die Abgabe einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausdrücklich vorschreibt. Die steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung ist außerdem in der Praxis unüblich, weil sie eine steuerliche Buchhaltung voraussetzt, die sehr aufwändig und fehleranfällig ist.<sup>5</sup>
- 203 Fraglich ist auch, ob der durch die Taxonomie vorgegebene **Mindestumfang**, der weit über das handelsrechtliche Gliederungsschemata hinausgeht, rechtswidrig ist, weil die sich aus § 5 EStG ergebende Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch eine Bindung an die Strukturvorgaben des HGB umfasst.<sup>6</sup> Diese Rechtslage ist mit der Einnahmeüberschussrechnung (EÜR) nicht vergleichbar, so dass aus der BFH-Entscheidung vom 16.11.2011 nicht unbedingt abgeleitet werden muss, dass der BFH die Strukturvorgaben der E-Bilanz ebenso akzeptiert wie die der EÜR.<sup>7</sup> Der BFH sah in § 60 Abs. 4 EStDV eine wirksame Rechtsgrundlage für die Übermittlung der EÜR nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz. Weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR sei eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt worden. Die Verpflichtung sei auch verhältnismäßig, weil sie zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens beitrage, auch wenn letztere nur einseitig bei der Finanzverwaltung liege.

<sup>1</sup>) Siehe BMF 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 1.

<sup>2</sup>) Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2510; Richter/Kruczynski/Kurz BB 2011, 1963; aA Herrmann/Heuer/Raupach/Müller EStG § 5b Rn 22 (10/2023), siehe dazu auch III. 2.

<sup>3</sup>) Siehe FAQ-Bericht 2022-01 (Stand: Januar 2022), S. 20.

<sup>4</sup>) Siehe auch Heinsen/Adrian DStR 2010, 2592; dies. DStR 2011, 1438/1439; Herzig/Briesemeister/Schäperclaus DB 2011, 2511; Ley, DAI – Die Besteuerung von Personengesellschaften (20 bis 22.10.2011 München) S. 155; Geberth/Burlein DStR 2011, 2016; sowie Gliederungspunkt III. 1. und VIII. 2. a).

<sup>5</sup>) Vgl. Ley, DAI – Die Besteuerung von Personengesellschaften 2011 S. 155; Viskorf/Haag DStR 2011 Beiheft 48, 104.

<sup>6</sup>) Vgl. Ley, DAI – Die Besteuerung von Personengesellschaften 2011 S. 155; Hechtner/Sielaff BBK 2011, Beilage 01, 32 f.; Herrfurth StuB 2011, 564 sowie 672; Richter/Kruczynski/Kurz DB 2010, 1604/1608; aA Arnold/Schumann DStZ 2011, 740/742.

<sup>7</sup>) Siehe BFH 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129.

- 204 Des Weiteren macht das BMF Vorgaben für die handelsrechtliche Bilanzierung, die nicht in ihren Zuständigkeitsbereich fällt.<sup>1</sup> Zudem zwingt sie dem Steuerpflichtigen ihre Rechtsauffassung auf, indem sie bestimmte handelsrechtliche Positionen für steuerliche Zwecke sperrt.<sup>2</sup>
- 205 Rechtlich problematisch ist auch das Verlangen bei Personengesellschaften die **Kapitalkonten** aufzuschlüsseln<sup>3</sup> sowie das Verlangen detailliertere **Informationen zur steuerlichen Gewinnermittlung** außerhalb der Steuererklärung zu übermitteln.
- 206 Die **Finanzverwaltung** beruft sich in diesem Zusammenhang auf die Mitwirkungspflichten der §§ 90 ff. AO.<sup>4</sup> Diese dürften aber wohl nicht einschlägig sein, da die Regelungen des § 60 EStDV iVm § 5b EStG als spezielle Regelungen der Steuererklärungspflichten vorrangig sind. Aus diesen Vorschriften lassen sich die vorerwähnten Pflichten nicht ableiten.
- 207 Die Zweifel an der Rechtmäßigkeit der E-Bilanz bzw. einzelner Elemente der E-Bilanz helfen in der **Praxis** aber nicht weiter, da es einer gerichtlichen Klärung bedürfte. Die Neigung, einen entsprechenden gerichtlichen Rechtsbehelf zu führen, besteht kaum, da selbst bei einem Prozesserverfolg nach den bisher gesammelten Erfahrungen eine (rechtsprechungsbrechende) Anpassung der Rechtsgrundlagen zu erwarten sein wird und damit ein dauerhafter Erfolg unwahrscheinlich ist. Allerdings könnte die E-Bilanz mittelbar im Zusammenhang mit anderen Rechtsfragen Streitgegenständlich werden und so eine finanzgerichtliche Auseinandersetzung mit den bestehenden Rechtsfragen erforderlich machen. Dies könnte einzelne Bilanzierungsfragen und ihre Abbildung in der E-Bilanz betreffen oder die Bedeutung der Kapitalkontenentwicklung für die Höhe der Kapitalkonten im Sinne des § 15a EStG betreffen.

## 2. Eingriffe in die Buchhaltung, in die Steuerdeklaration und Doppelerfassungen

- 208 Die Taxonomie der E-Bilanz ist im Schrifttum und in der Praxis auf sehr starke Ablehnung gestoßen, da sie erhebliche **Anpassungen der Buchhaltung und auch der Steuerdeklaration** erforderlich macht, die einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand mit sich bringen und deshalb zu erheblichen Fix- und laufenden Kosten für den Mandanten und den steuerlichen Berater führen.<sup>5</sup> Die Umstellungskosten werden zwar vom Gesetzgeber lediglich auf einmalige 500.000,00 € auf Seiten der Wirtschaft geschätzt,<sup>6</sup> dies ist aber

---

<sup>1)</sup> Siehe VII. 3.j) und k).

<sup>2)</sup> Siehe VII.3.k) zum steuerlichen Ausweis der stillen Einlage als Verbindlichkeit.

<sup>3)</sup> Siehe dazu auch Gliederungspunkt VII. 2. b) (1).

<sup>4)</sup> Siehe hierzu Schumann/Arnold DStZ 2011, 226; kritisch Hechtner/Sielaff BBK 2011 Beilage 01, 31 f.

<sup>5)</sup> Ley, DAI – Die Besteuerung von Personengesellschaften (20 bis 22.10.2011 München) S. 155.

<sup>6)</sup> BT-Drs. 16/10188, 18.

hinsichtlich des Umstellungsaufwands unverständlich und zu Recht im Schrifttum kritisiert worden.<sup>1</sup>

- 209 Unwirtschaftlich ist ferner die **Doppelerfassung von Daten**, da gegenwärtig die E-Bilanz und die Steuererklärung inhaltlich nicht miteinander verknüpft sind.<sup>2</sup> Synergieeffekte sind auf diese Weise auf Seiten des Steuerpflichtigen nur schwer vorstellbar.

### 3. Mangelnde Verfügbarkeit des Datenmaterials

- 210 Nach der Taxonomie müssen sämtliche Buchungen in einem Unternehmen taxonomiekonform aufbereitet werden. Dies ist in der Regel unproblematisch bei **inländischen** Sachverhalten, die in der HGB Rechnungslegung enthalten sind. Problematisch können Sachverhalte **ausländischer Betriebsstätten** sein, weil diese in die Buchführung des inländischen Stammhauses übernommen werden müssen.<sup>3</sup>
- 211 Ebenso müssen in der E-Bilanz Sachverhalte erfasst werden, die **nicht in der handelsrechtlichen Rechnungslegung** enthalten und nicht aus ihr ableitbar sind.<sup>4</sup> Dies gilt zB für Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften oder auch bei Liquidationsbilanzen.
- 212 Außerdem sind Daten zu **außerbilanziellen steuerlichen Vorgängen** wie die Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben oder die steuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen (Dividenden, Gewinnabführungen aus Organschaften etc.) bisher regelmäßig nicht im handelsrechtlichen Rechnungswesen auf separaten Konten verbucht.<sup>4</sup>

### 4. Zielerreichung

- 213 Zumindest seit 2012 kann festgestellt werden, dass die E-Bilanz in der Praxis angekommen ist. 12 Jahre später, also Anfang 2024, lässt sich konstatieren, dass die E-Bilanz mit einem nicht unerheblichen Aufwand für die Praxis verbunden ist. Auch der Arbeitskreis E-Bilanz ist mehr oder weniger intensiv je nach gesetzlichen Änderungen mit Anpassungsthemen beschäftigt. Dieser Aufwand wäre gerechtfertigt, wenn sich mit Blick auf die gleichmäßige Besteuerung der Steuerpflichtigen die Ziele der Finanzverwaltung, nämlich die elektronische Prüfung mittels Risikofilter und eine kennziffernbasierte automatische Auswahl der prüfungsrelevanten Fälle, realisieren ließen. Der Eindruck, dass diese Ziele in der Praxis erreicht werden, entsteht allerdings nicht. So gibt es nur wenig Rückfragen zur E-Bilanz und die Betriebsprüfungen scheinen sich weiterhin mehr an den Größenkriterien zu orientieren als an sachlichen Kriterien, die der E-Bilanz entnommen sind.

---

<sup>1</sup> Vgl. etwa Kußmaul/Weiler BBK 21/2010 Beilage 2, 18.

<sup>2</sup> Hechtner/Sielaff BBK 2011 Beilage 01, 30.

<sup>3</sup> Vgl. Richter/Kruczynski/Kurz BB 2011, 2731 f.

<sup>4</sup> Schiffers Stbg 2011, 12.

Dennoch weist die E-Bilanz mE in die richtige Richtung. Sie sollte dazu genutzt werden, dem Steuerpflichtigen und seinem Berater Hilfestellungen bei schwierigen und fehleranfälligen Buchungsstoffen zu geben, wie dies beispielsweise bei der Anwendung des § 7g EStG<sup>1</sup> und der stillen Beteiligung<sup>2</sup> geschehen ist. Die Abbildung des § 6b EStG bei Personengesellschaften/Mitunternehmensschaften wäre ein weiterer schwieriger Buchungsstoff, bei dem Hilfestellungen sinnvoll wären. Bei unklarer Rechtslage sollte der Steuerpflichtige aber nicht zu einer Abbildung nach Auffassung der Finanzverwaltung gezwungen werden<sup>3</sup>, sondern eine – für die Finanzverwaltung erkennbar – andere Auffassung einnehmen können. Dies würde zu weiteren Qualitätsverbesserungen der Buchhaltungen beitragen. Darüber hinaus sollte die E-Bilanz genutzt werden, Betriebsprüfungen zu reduzieren und stattdessen die automatisierten Prüfungen auf der Grundlage der E-Bilanz an Amtsstelle auszudehnen. Gemessen an den üblichen Prüfungsgegenständen der Steuerpflichtigen wird dies weniger bei den heute anschlussgeprüften Betrieben umsetzen lassen, weil die materiell-relevanten Prüfungsgegenstände in einer standardisierten E-Bilanz nicht erkennbar und nicht prüfbar sind, zB die Verrechnungspreise oder die grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen oder auch schwierige bilanzielle Fragestellungen oder bilanzielle Bewertungsfragen. Der Schwerpunkt sollte daher auf den nicht anschlussgeprüften Steuerpflichtigen liegen. Diese sollten neben der E-Bilanz auch ihre mit Hilfe von Datenverarbeitungssystemen erstellten Buchhaltungen elektronisch übermitteln, die im Rahmen einer Betriebsprüfung vorzulegen wären, damit eine Prüfung im Rahmen der Veranlagung erfolgen kann, um die prüfungsrelevanten von den nicht prüfungsrelevanten Fällen abgrenzen zu können. Bei der ersten Gruppe sollten die Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, die zweite Gruppe sollte endgültig veranlagt werden. Neben dem Einsatz von Risikofiltern könnten weitere Prüfungsschwerpunkte gebildet werden, an denen dann die Prüfungsnotwendigkeit festgemacht wird. Es käme damit zu einer (Zurück-)Verlagerung der Prüfungstätigkeiten von der BP zur Veranlagung, was mE auch sachgerecht wäre.

### Literaturverzeichnis

- Althoff/Arnold/Jansen/Polka/Wetzel, Die neue E-Bilanz, Freiburg 2011.  
Arnold/Schumann, E-Bilanz: Das Anwendungsschreiben zu § 5b EStG vom 28.9.2011, DStZ 2011, 813.  
Arnold/Schumann, § 5b EStG: Die Pilotierung der E-Bilanz aus Sicht der Finanzverwaltung, DStZ 2011, 740.  
Bergan/Martin, Die elektronische Bilanz, DStR 2010, 1755.

---

<sup>1)</sup> Siehe Taxonomie 5.4 Rn. 144.

<sup>2)</sup> Siehe Taxonomie 6.5 Rn. 151.

<sup>3)</sup> Siehe Taxonomie 6.5.Rn. 152.

- Berger/Voit, E-Bilanz als Chance: XBRL-konformes Reporting in der betrieblichen IT-Strategie, DB 2013, 1677.
- Beste/Herrmann, Die E-Bilanz – Praxiserfahrungen, NWB 2013, 1836.
- Deloitte (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, Bonn, 8. Aufl. 2020.
- Ebner/Stolz/Mönning/Bachem, E-Bilanz, Ein praktischer Leitfaden, München 2013.
- Geberth/Burlein, E-Bilanz – Das Einführungsschreiben, die Taxonomie und der FAQ sind veröffentlicht, DStR 2011, 2013.
- Hechtner/Sielaff, Die E-Bilanz in den Startlöchern, BBK 2011, Beilage 01, 31.
- Heinsen/Adrian, E-Bilanz – Grundlegende Fragen zum Anwendungsbereich, DStR 2010, 2591.
- Heinsen/Adrian, Anmerkungen zum aktualisierten BMF-Entwurfsschreiben zur E-Bilanz, DStR 2011, 1438.
- Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt (Stand: April 2014), Köln.
- Herrfurth, Das BMF-Schreiben zur E-Bilanz nach § 5b EStG und die Steuertaxonomien, StuB 2011, 779.
- Herrfurth, Die Umsetzung der Anforderungen zur E-Bilanz nach § 5b EStG, StuB 2011, 563.
- Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomien 2012, DB 2011, 2509.
- Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, E-Bilanz – Konkretisierung, Erleichterungen, verbleibende Problembereiche, DB 2011, 1651.
- Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, E-Bilanz und Steuer-Taxonomie, DB 2010, Beilage Nr. 5 (Heft 41), 1.
- Herzig/Schäperclaus, Einheitstaxonomie für E-Bilanz und Offenlegung – Eine begrüßenswerte Ausbaustufe der E-Governance für Unternehmen, DB 2013, Heft 01/02, 1.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt (Stand: März 2014), Köln.
- Jansen/Polka, Auffangpositionen in der E-Bilanz – Freud oder Leid?, DStR 2011, 1821.
- Karla, Zur Rechtsgrundlage der E-Bilanz – Schlusspunkt der Diskussion oder neue Zweifelsfragen?, Ubg 2012, 753.
- Kerssenbrock/Kirch, E-Bilanz, Steuertaxonomie und E-Steuererklärung schon reif für die Praxis?, Stbg 2011, 258.
- Kerssenbrock/Kirch, E-Bilanz: Zu komplex für Personengesellschaften? – Kritische Analyse anhand eines einfachen Beispiels zur Erfassung von Gesellschafterstammdaten im GCD-Modul, Stbg 2013, 385.
- Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt (Stand § 5b: Februar 2016), München.
- Kirsch, Freiwillige Inhalte der E-Bilanz, StuB 2012, 825.

- Koch/Nagel/Themanns, E-Bilanz – Die elektronische Übermittlung von Jahresabschlüssen erhält Kontur, NWB 2010, 3780.
- Kußmaul/Weiler, Die E-Bilanz aus Sicht der Wissenschaft, BBK 2010, Sonderdruck zum Thema E-Bilanz, 17.
- Ley, Das Eigenkapital der abgeleiteten Steuerbilanz und der E-Bilanz, DStR 2013, 271.
- Ley, DAI – Die Besteuerung von Personengesellschaften 2011 München, 155.
- Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt (Stand 3 5b April 2020).
- Richter/Kruczynski/Kurz, Die E-Bilanz: Ein Beitrag zum Steuerbürokratieabbau?, DB 2010, 1604.
- Richter/Kruczynski/Kurz, E-Bilanz: Finales Anwendungsschreiben des BMF vom 28.9.2011 – Update zu BB 2010, 2489 ff. und BB 2011, 1963 ff., BB 2011, 2489.
- Richter/Kruczynski/Kurz, E-Bilanz: Überarbeiteter BMF-Entwurf des Anwendungsschreibens vom 1.7.2011 – Update zu BB 2010, 2489 ff., BB 2011, 1963.
- Rust/Hülshoff/Kolbe, E-Bilanz: Anforderungen der Finanzverwaltung an den Datensatz nach § 5b EStG, BB 2011, 747.
- Schäperclaus/Kruczynski, E-Bilanz: Bestimmungsgrößen des Mindestumfangs, DB 2013, 2573.
- Schiffers, E-Bilanz (§ 5b EStG) – schlichte Verfahrensvorschrift vor dem Hintergrund des Risikomanagements im Steuervollzug und des Tax-Accounting, Stbg 2011, 7.
- Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 33. Aufl. 2014, München.
- Schumann/Arnold, E-Bilanz: Ziele, Anwendungsbereich und Umsetzung des § 5b EStG, DStZ 2011, 226.
- Tipke/Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt (Stand: März 2014), Köln.
- Viskorf/Haag, Bericht zum 6. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Die E-Bilanz kommt 2012“, DStR 2011, Beihefter zu Heft 48, 102.

**B 510 Inhalt des Lageberichts<sup>1</sup>**

von Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch, Dr. Michael Huter und Dr. Julian Höbener

| <b>Übersicht</b>  | <b>Rn.</b> |
|---|------------|
| I. Vorbemerkungen . . . . .   | 1          |
| II. Angaben nach § 289 Abs. 1 HGB . . . . .   | 3          |
| 1. Grundlagen des Unternehmens . . . . .  | 3          |
| 2. Wirtschaftsbericht . . . . .   | 5          |
| a) Allgemeines . . . . .  | 5          |
| b) Darstellung von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis sowie -lage . . . . .  | 11         |
| (1) Gesamtwirtschaftliche und branchenspezifische Rahmenbedingungen . . . . .   | 11         |
| (2) Absatzbereich . . . . .   | 15         |
| (3) Geschäftsergebnis . . . . .   | 22         |
| (4) Produktion . . . . .  | 25         |
| (5) Beschaffung . . . . .   | 31         |
| (6) Investitionen . . . . .   | 37         |
| (7) Finanzierung . . . . .  | 44         |
| (8) Arbeitnehmer- und Sozialbelange . . . . .   | 48         |
| (9) Umweltbelange . . . . .   | 53         |
| (10) Sonstige wichtige Vorgänge im Geschäftsjahr . . . . .  | 60         |
| (11) Vermögenslage . . . . .  | 63         |
| (12) Finanzlage . . . . .   | 68         |
| (13) Ertragslage . . . . .  | 74         |
| (14) Gesamtaussage . . . . .  | 83         |
| c) Analyse von Geschäftsverlauf und Lage . . . . .  | 84         |
| d) Einbeziehung und Erläuterung der bedeutsamen Leistungsindikatoren . . . . .  | 88         |
| (1) Finanzielle Leistungsindikatoren . . . . .  | 88         |
| (2) Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren . . . . .   | 92         |
| 3. Prognosebericht . . . . .  | 99         |
| a) Allgemeines . . . . .  | 99         |
| b) Voraussichtliche Entwicklung . . . . .   | 104        |
| c) Wesentliche Chancen und Risiken . . . . .  | 116        |
| 4. Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs . . . . .   | 137        |
| III. Angaben nach § 289 Abs. 2 HGB . . . . .  | 143        |
| 1. Finanzrisikobericht . . . . .  | 143        |
| 2. Forschungs- und Entwicklungsbericht . . . . .  | 159        |
| 3. Zweigniederlassungsbericht . . . . .   | 168        |
| 4. Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien . . . . .   | 176        |
| IV. Bericht über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems nach § 289 Abs. 4 HGB . . . . . | 177        |
| V. Bericht zur Übernahme-situation nach § 289a HGB . . . . .  | 189        |
| 1. Vorbemerkung . . . . .   | 189        |
| 2. Einzelangaben . . . . .  | 194        |
| a) Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals . . . . .  | 194        |
| b) Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen . . . . .  | 198        |

<sup>1)</sup> Stand Februar 2024.

- c) Direkte und indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 % der Stimmrechte überschreiten . . . . . 202
- d) Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen . . . . . 204
- e) Art der Stimmrechtskontrolle bei der Beteiligung von Arbeitnehmern . . . . . 206
- f) Bestellung und Abberufung von Vorstandsmitgliedern und Satzungsänderungen . . . . . 208
- g) Befugnisse des Vorstands zur Ausgabe und zum Rückkauf von Aktien . . . . . 210
- h) Wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen . . . . . 213
- i) Entschädigungsvereinbarungen der Gesellschaft . . . . . 219
- VI. Nichtfinanzielle Erklärung . . . . . 222
  - 1. Allgemeines . . . . . 222
  - 2. Anwenderkreis der nichtfinanziellen Erklärung . . . . . 226
  - 3. Berichtsformen. . . . . 232
  - 4. Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung . . . . . 240
- VII. Erklärung zur Unternehmensführung. . . . . 278
  - 1. Allgemeines . . . . . 278
  - 2. Anwenderkreis. . . . . 285
  - 3. Inhalt der Erklärung zur Unternehmensführung . . . . . 292
- VIII. Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit . . . . . 320
- IX. Schlusserklärung des Abhängigkeitsberichts . . . . . 329
- X. Freiwillige Berichterstattung . . . . . 331

**I. Vorbemerkungen**

- 1 Die Vorschriften über den Inhalt des Lageberichts wurden in der Vergangenheit stetig weiterentwickelt (vgl. zur Gesetzgebung → B 500 Rn. 1–13), was mit wenigen Ausnahmen jew. zu einer Ausweitung der inhaltlichen Anforderungen an den handelsrechtlichen Lagebericht geführt hat (vgl. BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 2).
- 2 Die wesentlichen Inhalte der einzelnen Gesetze sind in der folgenden Abb. 1 systematisch dargestellt:

**Abb. 1: Systematisierung der gesetzlichen Entwicklung des Lageberichts**

| Gesetz (Jahr)  | Wesentliche Änderungen/Erweiterungen (Kodifizierung im HGB de lege lata) |
|----------------|--|
| BiRiLiG (1985) | Überführung der Regelungen aus § 160 Abs. 1 S. 1 AktG aF in § 289 HGB:   |
|                | – Beschreibung von Geschäftsverlauf und Lage (§ 289 Abs. 1 S. 1 HGB)     |
|                | – Nachtragsberichterstattung (in Anhang verlagert; § 285 Nr. 33 HGB)     |
|                | Einführung der Angaben zu F&E (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 HGB)              |

| Gesetz (Jahr)                | Wesentliche Änderungen/Erweiterungen<br>(Kodifizierung im HGB de lege lata)  |
|------------------------------|--|
|                              | Einführung der Angaben zu künftigen Entwicklungen (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB)  |
| Zweigniederl. Rtl.-UG (1993) | Einführung der Angaben zu Zweigniederlassungen (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 HGB)   |
| KonTraG (1998)               | Einführung der Angaben zu künftigen Risiken (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB)  |
| BilReG (2004)                | Überarbeitung und Erweiterung von § 289 Abs. 1 HGB:  |
|                              | – Einführung der Pflicht zur Analyse von Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft unter Einbezug von finanziellen Leistungsindikatoren (§ 289 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB) |
|                              | – Einführung der Pflicht zur Einbeziehung von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage für große KapG (§ 289 Abs. 3 HGB)    |
|                              | – Einführung der Angaben zur voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft, einschl. der wesentlichen Chancen und Risiken (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB)                     |
|                              | Einführung der Angaben zu Finanzrisiken (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB)  |
| VorstOG (2005)               | Einführung der Angaben zur Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat (§ 289a Abs. 2 HGB)   |
| Übernahme-RiLiUG (2006)      | Einführung von übernahmespezifischen Angaben (§ 289a Abs. 1 HGB)   |
| TUG (2007)                   | Einführung des sog. Bilanzzeides (§ 289 Abs. 1 S. 5 HGB)   |
| BilMoG (2009)                | Einführung von Angaben zum Risikomanagementsystem (§ 289 Abs. 4 HGB)   |
|                              | Einführung der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB)  |

| Gesetz (Jahr)             | Wesentliche Änderungen/Erweiterungen<br>(Kodifizierung im HGB de lege lata)  |
|---------------------------|--|
| FüPoG (2015)              | Erweiterung der Erklärung zur Unternehmensführung um Angaben zur gleichberechtigten Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen (§ 289f HGB) |
| BilRUG (2015)             | Verlagerung der Nachtragsberichterstattung in den Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB)  |
| CSR-RiLiUG (2017)         | Einführung der nichtfinanziellen Erklärung (§§ 289b–289e HGB)  |
|                           | Erweiterung der Erklärung zur Unternehmensführung um Angaben zur Diversität einer Gesellschaft (§ 289f HGB)  |
|                           | Umstrukturierung bestehender Normen  |
| ARUG II (2019)            | Verlagerung der Vorschriften über die Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat in das Aktienrecht (Einführung des Vergütungsberichts gem. § 162 AktG)   |
| TranspRLJABÄndRLUG (2020) | Abgrenzung der betroffenen Gesellschaften vom Bilanzzeit (§ 289 Abs. 1 S. 5 HGB)   |
| FüPoG II (2021)           | Ergänzende Angabepflichten in der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f Abs. 2 Nr. 5a HGB)   |

## II. Angaben nach § 289 Abs. 1 HGB

### 1. Grundlagen des Unternehmens

- 3 **Ausgangspunkt** der Lageberichterstattung sind die Grundlagen des Unternehmens, dh. insbes. Angaben zum **Geschäftsmodell** (DRS 20.36 f.). So erhalten die Adressaten einen ersten Überblick über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens und deren Rahmenbedingungen. Gemäß DRS 20.36 f. sind dabei zB Angaben zu Produkten und Dienstleistungen, Segmenten und/oder Absatzmärkten zu machen. Auch wesentliche Veränderungen dieser Grundlagen im Vergleich zum Vorjahr sind eingangs darzustellen und zu erläutern (DRS 20.36). Da indes der Gesetzeswortlaut abseits des § 289c Abs. 1 HGB (vgl. → Rn. 243 f.), der lediglich für Unternehmen im Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung einschlägig ist, eine solche Angabepflicht zu den Grundlagen des Unternehmens bzw. zum Geschäftsmodell nicht vorsieht (vgl. Hoffmann/Lüdenbach HGB § 289 Rn. 17), ist ein Eingehen auf das Geschäftsmodell nur in dem Ausmaß geboten, als es für das Verständnis der Ausführungen im Lagebericht erforderlich ist (DRS 20.36 f.; vgl. im Kontext des Konzernlageberichts Anzinger/Oser/Schlotter Rechnungslegung/Henckel

HGB § 315 Rn. 101). Das DRSC begründet seine Auslegung damit, dass Angaben zu den Grundlagen des Konzerns bzw. des Unternehmens für die Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage (Wirtschaftsbericht) sowie der voraussichtlichen Entwicklung (Prognosebericht) erforderlich sind (DRS 20.B18).

- 4 **Kapitalmarktorientierte** Unternehmen haben außerdem das **intern eingesetzte Steuerungssystem** zu beschreiben (DRS 20.K45). Dabei sind nach DRS 20.K45 die für die Steuerung verwendeten Kennzahlen anzugeben und ihre Berechnung darzustellen, wenn diese für den verständigen Adressaten nicht offensichtlich ist. Wesentliche Veränderungen zum Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern (DRS 20.K47).

## 2. Wirtschaftsbericht

### a) Allgemeines

- 5 Im Lagebericht sind gem. § 289 Abs. 1 S. 1 HGB der **Geschäftsverlauf** einschl. des Geschäftsergebnisses und die **Lage** der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild vermittelt wird. Die Begriffe „Geschäftsverlauf“, „Geschäftsergebnis“ und „Lage“ werden im Gesetz nicht definiert. Sie werden jedoch von DRS 20 konkretisiert (vgl. zur Ausstrahlungswirkung von DRS 20 auf den Lagebericht gem. § 289 HGB → B 500 Rn. 49). Die Informationen zum Geschäftsverlauf einschl. Geschäftsergebnis und zur Lage der Gesellschaft lassen sich kaum voneinander abgrenzen, da zwischen ihnen eine Ursache-Wirkungs-Beziehung besteht (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 768; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 60). Eine gemeinsame Berichterstattung ist daher idR zweckmäßig (vgl. MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 56).
- 6 Die Darstellung des **Geschäftsverlaufs** soll einen Überblick über die Entwicklung der Gesellschaft und deren ursächliche Ereignisse im abgelaufenen Geschäftsjahr geben (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 769). Die Berichterstattung zum Geschäftsverlauf ist also vergangenheitsorientiert und zeitraumbezogenen (DRS 20.11; vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 60). Hierbei ist auch auf das **Geschäftsergebnis** einzugehen, da der deutsche Gesetzgeber dies als Element des Geschäftsverlaufs interpretiert (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30). Es ist den Adressaten durch die Darstellung des Geschäftsverlaufs zu verdeutlichen, ob aus Sicht der Unternehmensleitung die Geschäftsentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist (DRS 20.58; vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 86; Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung HGB § 289 Rn. 66; MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 58).
- 7 Mit der Darstellung der **Lage** sollen die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Potenziale gezeigt werden (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 769). Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind die wesentlichen Bestandteile der Gesamtlage (DRS 20.64; Beck Bil-Komm./Grottel HGB

§ 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 61). Diese sind jedoch um weitere Informationen zur wirtschaftlichen Gesamtsituation der Gesellschaft zu ergänzen (so auch Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 89).

- 8 Für eine Darstellung von Geschäftsverlauf einschl. Geschäftsergebnis und Lage der Gesellschaft sind im Wirtschaftsbericht das **Unternehmensumfeld**, die **betrieblichen Aufgabenbereiche** sowie die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** darzustellen. Dabei sind sowohl die Entwicklung in der Berichtsperiode als auch die Situation zum Abschlussstichtag zu berücksichtigen.
- 9 Seit dem BilReG sind der Geschäftsverlauf und die Lage nicht mehr nur darzustellen, sondern gem. § 289 Abs. 1 S. 2 HGB auch zu **analysieren** (→ Rn. 84–98). Im RefE des BilReG wurde mit der Formulierung „darüber hinaus“ angedeutet, dass eine Analyse kein Bestandteil der gem. § 289 Abs. 1 S. 1 HGB geforderten Darstellung ist, sondern diese ergänzt (vgl. Greinert KoR 2004, 51 (53)). Der Übergang zwischen Darstellung und Analyse ist indes fließend.
- 10 Die Vorgabe eines **detaillierten Kataloges** mit Mindestinhalten für die Darstellung und Analyse von Geschäftsverlauf und Lage ist **nicht möglich** und auch **nicht sinnvoll**. Vielmehr werden im Folgenden mögliche Inhalte des Wirtschaftsberichtes aufgeführt, wobei die Unternehmensleitung prüfen muss, welche Aspekte für Geschäftsverlauf und Lage des konkreten Unternehmens wesentlich und somit berichtspflichtig sind.

#### **b) Darstellung von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis sowie -lage**

- 11 **(1) Gesamtwirtschaftliche und branchenspezifische Rahmenbedingungen.** Es ist auf die **gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Rahmenbedingungen** und deren wesentliche **Veränderungen** zum Vorjahr einzugehen, soweit dies für das Verständnis der Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft erforderlich ist (s. auch DRS 20.53 iVm DRS 20.59–61). Angaben zu diesen Rahmenbedingungen sind erforderlich, damit die unternehmensbezogenen Informationen zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens zutreffend interpretiert werden können (vgl. Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 33; Kropff BFuP 1980, 514 (524); Prigge Konzernlageberichterstattung S. 122). Dabei sind die Rahmenbedingungen nicht nur allg. zu benennen. Vielmehr muss ein deutlicher Bezug zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens hergestellt werden. Das Verhältnis der Branchenentwicklung bzw. der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung zum Geschäftsverlauf muss erkennbar sein (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 769). Auf die Darstellung von allg. verfügbaren Rahmenbedingungen, die die Gesellschaft kaum bis gar nicht beeinflussen und folglich nur den (unberechtigten) Eindruck vermitteln würden, bes. ausf. zu informieren, sollte verzichtet werden (vgl. im Kontext des Konzernlageberichts Anzinger/Oser/Schlotter Rechnungslegung/Henckel HGB § 315 Rn. 113).

- 12 Die **gesamtwirtschaftliche Situation** ist zB durch Angaben zur konjunkturellen Entwicklung, zu konjunkturpolitischen Maßnahmen und zu Wechselkursentwicklungen zu beschreiben (vgl. Müller/Stute/Withus Lagebericht-HdB/Müller/Ergün B. 2 Rn. 14; Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 71–73).
- 13 Die Berichterstattung über die **Branchensituation** ergänzt die Angaben zur gesamtwirtschaftlichen Situation. Hierbei sollte das Unternehmen Angaben zur Branchenkonjunktur (Branchenumsatz, Branchenrentabilität, Produktionsleistung, Preis- und Lohnentwicklung innerhalb einer Branche) und zur Branchenstruktur (Wettbewerbs- und Marktverhältnisse) einer Branche machen (DRS 20.60; vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 76).
- 14 Neben Angaben zur Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds können aber auch weitere Umfeldfaktoren für das Unternehmen von Bedeutung sein. Zum **politisch-rechtlichen Umfeld** gehören Einflussfaktoren, die von Seiten des Staates oder anderen gesetzgebenden Körperschaften ausgehen. Hierzu gehören bspw. Änderungen der Steuergesetzgebung oder neue Gesetze im Gesundheitswesen. Im Bereich **ökologisches Umfeld** können für das Unternehmen relevante ökologische Trends wie zB die Energiewende, das Umweltbewusstsein der Konsumenten oder Umweltschutzregelungen bzw. -standards dargestellt werden. Zu den **gesellschaftlichen Umfeldfaktoren** gehören zB Normen und Werte der Bevölkerung oder die demografische Entwicklung. Auch Faktoren des **technologischen Umfelds** können für das Unternehmen von Bedeutung sein, bspw. in Form von Veränderungen bei konkurrierenden Technologien (vgl. umfassend zu den Umfeldfaktoren Baum/Coenenberg/Günther Strategisches Controlling S. 80–83; Welge/Al-Laham/Eulerich Strategisches Management S. 302–306).
- 15 (2) **Absatzbereich.** Der **Umsatz** (oder bei Inanspruchnahme der größenabhängigen Erleichterung des § 276 S. 1 HGB das Rohergebnis; vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1394) ist anzugeben und zu analysieren (DRS 20.69). Er ist eine der wichtigsten Größen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft. Die Umsatzentwicklung der Gesellschaft ist so darzustellen, dass die wesentlichen Einflussfaktoren deutlich werden. Die Preis- und Mengeneinflüsse sowie der Einfluss des Sortimentsmix auf die Umsatzentwicklung, bes. bei neuen Produkten oder Dienstleistungen, sind zu verdeutlichen (DRS 20.70). Auch die Ursachen wesentlicher Preis- und Mengenänderungen ggü. dem Vorjahr sind anzugeben (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 769). In diesem Zusammenhang kann es auch erforderlich sein, den Einfluss von Preis- und Absatzpolitik auf Umsatzveränderungen zu bemessen.
- 16 Insbesondere bei Gesellschaften mit langfristiger Auftragsfertigung und/oder großem Auftragsvorlauf sind Angaben zur **Auftragslage und Auftragsentwicklung** (konkretisiert durch zB Auftragsbestand, Auftragseingänge im Geschäftsjahr und Auftragsreichweite) erforderlich (DRS 20.73; Krumbholz

Qualität publizierter Lageberichte S. 98 f.). Die Auftragseingänge im Geschäftsjahr und der Auftragsbestand sind wichtige Indikatoren für die Umsatzentwicklung und somit auch für die Entwicklung der Ertragslage. Die Auftragsreichweite verdeutlicht, für welchen Zeitraum die Kapazitäten in der Produktion durch den Auftragsbestand ausgelastet sind (vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 99).

- 17 Sofern einzelne **Großaufträge** einen nicht unerheblichen Anteil am gesamten Auftragsvolumen haben, sollten hierzu Erläuterungen in den Lagebericht aufgenommen werden (vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 99).
- 18 Umsatz- und Auftragsentwicklung bestimmen maßgeblich die Ertragslage des Unternehmens. Eine integrierte Berichterstattung zu diesen Inhalten iRd **Darstellung der Ertragslage** kann deshalb erforderlich sein.
- 19 Neben Umsatz- und Auftragsentwicklung sollte auch auf die wesentlichen **Absatzmärkte** eingegangen werden. Die Wettbewerbsposition der Gesellschaft auf den für sie relevanten Absatzmärkten sollte beschrieben und mithilfe des erreichten Marktanteils verdeutlicht werden. Aus den Ausführungen sollte auch hervorgehen, wie nachhaltig die Wettbewerbsposition ist, bspw. durch Hinweise auf neue Wettbewerber oder Ersatzprodukte (vgl. Prigge Konzernlageberichterstattung S. 103).
- 20 Auch die Beziehung der Gesellschaft zu ihren **Kunden** sollte im Wirtschaftsbericht thematisiert werden. Hierzu gehören Angaben zum Kundenkreis und seiner Zusammensetzung, zur Kundenzufriedenheit und zur Kundenbindung (DRS 20.107).
- 21 Bei den Angaben zu Marktanteilen und Kundenbeziehungen handelt es sich um nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die große Kapitalgesellschaften gem. § 289 Abs. 3 HGB in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage einzubeziehen haben (vgl. → Rn. 92–98). Die Unternehmensleitung sollte hier bspw. verdeutlichen, welche Auswirkung die Veränderung wesentlicher Marktanteile auf den Umsatz des Geschäftsjahres hatte.
- 22 **(3) Geschäftsergebnis.** Durch das BilReG wurde die Berichterstattung über Geschäftsverlauf und Lage um die Darstellung des **Geschäftsergebnisses** erweitert. Hiermit werden die Vorgaben der EU-Modernisierungsrichtlinie umgesetzt. Während in der Modernisierungsrichtlinie das Geschäftsergebnis als gleichberechtigt neben Geschäftsverlauf und Lage interpretiert wird, sieht der deutsche Gesetzgeber das Geschäftsergebnis als Element des Geschäftsverlaufs an (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30). Somit handelt es sich lediglich um eine Klarstellung, da im Wirtschaftsbericht auch bereits nach der deutschen Rechtslage vor dem BilReG über das Geschäftsergebnis zu berichten war.
- 23 Der Begriff „Geschäftsergebnis“ wird gesetzlich nicht definiert. In Übereinstimmung mit DRS 20.11 ist hierunter das **Jahresergebnis der GuV** (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) iSv § 275 Abs. 2 Nr. 17 bzw. Abs. 3 Nr. 16 HGB zu verstehen (so auch IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1393), wobei

ein einfacher Verweis auf das Jahresergebnis in der GuV die Berichtspflicht nicht erfüllt (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 70; Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 88). Das Jahresergebnis ist vielmehr in seine **wesentlichen Einzelbestandteile** zu zerlegen und zu erläutern (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1394; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 70; Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 88). Dem Adressaten ist damit ein umfassendes Verständnis für die Entwicklung des Geschäftsergebnisses zu vermitteln. Dabei ist zu beachten, dass im Zuge des BilRUG die Gliederung der GuV gem. § 275 Abs. 2 und Abs. 3 HGB nF ua um die Posten „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ und „außerordentliches Ergebnis“ gekürzt wurde (vgl. Lange/Müller KoR 2015, 542 (543)). Gemäß § 285 Nr. 31 HGB sind Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung und außergewöhnlicher Bedeutung dafür im Anhang anzugeben. Indes befreit dies den Berichtenden nach hier vertretener Auffassung nicht von der Pflicht, weiterhin wesentliche außergewöhnliche Ergebnisbestandteile im Lagebericht zu erläutern (vgl. → Rn. 74–82).

- 24 Das Jahresergebnis als Differenz von Erträgen und Aufwendungen ist ein entscheidender Indikator für den Erfolg der Gesellschaft und somit auch für die Ertragslage. Um Redundanzen im Lagebericht zu vermeiden, sollte die Berichterstattung zum Geschäftsergebnis iRd **Erläuterungen zur Ertragslage** (vgl. → Rn. 74–82) erfolgen.
- 25 **(4) Produktion.** Die Berichterstattung zur Produktion sollte Angaben zu den im Geschäftsjahr **hergestellten Produkten** enthalten. Dies umfasst mengenmäßige Angaben zu wesentlichen Produktgruppen sowie Erläuterungen zu Veränderungen ggü. dem Vorjahr (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 770).
- 26 Darüber hinaus sollte die **Produkt- und Sortimentspolitik** des Unternehmens erläutert werden. Angaben zum Produktportfolio ermöglichen es den Adressaten des Lageberichts, die Marktchancen und Marktrisiken eines Unternehmens besser zu beurteilen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 770; Brotte Geschäftsberichte S. 271 f.). Dies gilt auch für Informationen über neue Produkte, Produktvariationen sowie die Altersstruktur der Produkte.
- 27 Die **Wirtschaftlichkeit der Produktion** kann durch das Verhältnis von periodenbezogenen Leistungen und Kosten oder der Entwicklung der Fertigungskosten verdeutlicht werden. Insbesondere bei Unterbeschäftigung können Angaben zur Kapazitätsauslastung erforderlich sein. Dies gilt auch für Produktionsausfälle, wobei hier in bedeutenden Fällen auch auf die Ursachen eingegangen werden sollte (vgl. Müller/Stute/Withus Lagebericht-HdB/Müller/Ergün B. 2 Rn. 32). Für den Fall, dass größere Rationalisierungsmaßnahmen eingeleitet wurden, sollten der Zweck, der Umfang und die Konsequenzen dieser Maßnahmen beschrieben werden (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 66).

- 28 Angaben zu den Produktionsanlagen, wie Altersstruktur, Inbetriebnahme oder Stilllegung, können Hinweise auf die Wirtschaftlichkeit der Produktion und auch auf die Zukunftsfähigkeit des Unternehmens liefern.
- 29 Bei Dienstleistungsunternehmen sind entspr. Angaben zu einzelnen **Dienstleistungen** zu machen, bei Handelsunternehmen wird die Berichterstattung idR entfallen, es sei denn, Funktionen, die mit der Produktion zu vergleichen sind, wie bspw. die Lagerung oder der Transport, haben eine hohe Bedeutung für die Geschäftstätigkeit (vgl. Selchert/Erhardt/Fuhr/Greinert Prüfung des Lageberichts S. 105).
- 30 **Organisations- und Verfahrensvorteile** des Produktionsbereiches, wie zB die Durchlaufzeit der Auftragsabwicklung und Angaben zur Produktqualität (vgl. Müller/Stute/Withus Lagebericht-HdB/Müller/Ergün B. 1 Rn. 65), sind als nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu verstehen und von großen Gesellschaften gem. § 289 Abs. 3 HGB in die Darstellung einzubeziehen.
- 31 **(5) Beschaffung.** Der Beschaffungsbereich hat die Aufgabe, die für den Produktionsprozess benötigten Einsatzgüter oder Produktionsfaktoren in der richtigen Qualität, in ausreichenden Mengen, zu angemessenen Preisen, am richtigen Ort und zur richtigen Zeit bereitzustellen (vgl. Bitz/Domsch/Ewert/Wagner/Tempelmeier S. 248). Die Bedeutung der Beschaffung nimmt insbes. bei Gesellschaften, die konsequentes Outsourcing betreiben, stetig zu.
- 32 Die Berichterstattung zum **Beschaffungsbereich** sollte dem Lageberichtsadressaten einen Überblick zur **Versorgungslage** bei Verbrauchsgütern (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) und Handelswaren geben. Auch eine Angabe zur Beschaffung bzw. zum Zugang zu Know-how kann ggf. notwendig sein (vgl. Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 33). Angaben zur Beschaffung von Verbrauchsgütern sind im Berichtsteil Investitionen, Angaben zur Finanzmittelbeschaffung im Bereich Finanzierung und Angaben zur Akquirierung neuen Personals im Personal- und Sozialbereich zu machen (vgl. Selchert/Erhardt/Fuhr/Greinert Prüfung des Lageberichts S. 117).
- 33 Zur Charakterisierung des Beschaffungsbereiches kann es erforderlich sein, auf die **Struktur der wesentlichen Beschaffungsmärkte** und deren wesentlichen Änderungen einzugehen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 770). Angaben zu Preis- und Mengenentwicklungen wichtiger Verbrauchsgüter können die Ausführungen ergänzen. Dies gilt auch für Angaben zur Entwicklung von Energiekosten (vgl. Fink/Kajüter Lageberichterstattung S. 180). Bei Beschaffungsengpässen und Lieferfristen kann es erforderlich sein, hierauf hinzuweisen.
- 34 Zweckmäßig können zudem Angaben zur Lagerausstattung, der Lagerdauer sowie der Beschaffungs- und Vorratspolitik des Unternehmens sein (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 65). Da die Qualität der eigenen Produkte auch von der Qualität der Einsatzgüter bestimmt wird, können auch Hinweise zu Maßnahmen der diesbzgl. Qualitätssicherung von Bedeutung sein.

- 35 Lieferantenbeziehungen** gehören zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die große Kapitalgesellschaften gem. § 289 Abs. 3 HGB in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage einzubeziehen haben.
- 36 Chancen und Risiken**, die den Beschaffungsbereich betreffen, wie bspw. die künftige Preisentwicklung wichtiger Verbrauchsgüter, sollten im Prognosebericht beschrieben werden.
- 37 (6) Investitionen.** Die Angaben zum Investitionsbereich sollen den **Schwerpunkt der Investitionstätigkeit** im abgelaufenen Geschäftsjahr erkennen lassen (vgl. Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 34; Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 770). Hierzu sind bedeutende Investitionsvorhaben, die im Geschäftsjahr begonnen, fortgeführt oder abgeschlossen wurden, darzustellen. Wesentliche Einflüsse auf bereits begonnene Investitionsvorhaben sind zu erläutern. Auch der Umfang der am Abschlussstichtag bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Investitionsverpflichtungen ist anzugeben. Dies betrifft Investitionen, die im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht abgeschlossen wurden. Ferner ist anzugeben, wie diese Verpflichtungen finanziert werden sollen (DRS 20.87–90).
- 38** In die Berichterstattung sind sowohl Investitionen in Sachanlagen und immaterielles Vermögen (soweit nicht bereits im Forschungs- und Entwicklungsbericht erläutert) als auch in Beteiligungen und andere Finanzinvestitionen einzubeziehen (DRS 20.88).
- 39** Für die Darstellung der **Investitionen in Sachanlagen und immaterielles Vermögen** sollten die Zwecke und das Gesamtvolumen der wesentlichen Projekte angegeben werden (DRS 20.87 f.). Auf eventuelle Investitionshemmnisse ist hinzuweisen. Auch eine Aufgliederung der Investitionen nach Investitionszwecken (bspw. Ersatz-, Erweiterungs-, Automatisierungs-, Rationalisierungs- und Umweltschutzinvestitionen, vgl. hierzu Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 80), Bilanzposten (bspw. immaterielle Vermögensgegenstände, Grundstücke/Gebäude, Anlagen/Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung), Standorten und Unternehmensbereichen kann sinnvoll sein (vgl. Selch Der Lagebericht S. 216; Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 80). Indes ist bei der Aufgliederung der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu beachten.
- 40** Bei der Darstellung der Investitionen in **Beteiligungen und andere Finanzinvestitionen** sollten ebenso die Zwecke und das Gesamtvolumen genannt werden (DRS 20.87 f.). Name, Gegenstand und wesentliche wirtschaftliche Eckdaten sowie die erwartete Rendite der Beteiligung können angegeben werden. Auch beabsichtigte Integrationsmaßnahmen können in diesem Zusammenhang erwähnt werden.
- 41** Weitergehende Angaben sollten erfolgen, sofern wesentliche **Direktinvestitionen** im Ausland getätigt wurden, da diese häufig mit hohen Risiken verbunden sind. Die Unternehmensleitung sollte die Motive für die Direktinvestitionen nennen und erläutern, wie sie die Erfolgsfaktoren für die Direktin-

vestitionen beurteilt (vgl. hierzu ausf. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 81 f.).

- 42 Erweitert eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft, die (ausnahmsweise) nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, ihren Jahresabschluss um eine **Segmentberichterstattung** (§ 264 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB) und enthält diese Angaben zu Investitionen, dann sollten entspr. DRS 20.91 neben Angaben zu Investitionen der Gesellschaft auch segmentbezogene Angaben zu Investitionen gemacht werden.
- 43 Da für jede Investition finanzielle Mittel bereitgestellt werden müssen, besteht ein enger Zusammenhang zwischen dem Bereich Investitionen, dem Bereich Finanzierung (vgl. → Rn. 44–47) und der Finanzlage (vgl. → Rn. 68–73). Eine integrierte Berichterstattung zu diesen Inhalten kann deshalb sinnvoll sein.
- 44 **(7) Finanzierung.** Im Bereich Finanzierung ist auf wesentliche **Finanzierungsmaßnahmen** des abgelaufenen Geschäftsjahres, wie zB die Emission von Aktien, Genussscheinen oder Anleihen und Änderungen von Kreditlinien, einzugehen (DRS 20.83 f.). Ebenso einzugehen ist auf wesentliche **Finanzierungsvorhaben** (DRS 20.83), etwa eine geplante Kapitalerhöhung. Zudem sind Änderungen von bedeutenden Kreditkonditionen im Vergleich zum Vorjahr darzustellen und zu erläutern (DRS 20.85). Veränderungen außerbilanzieller Verpflichtungen im Vergleich zum Vorjahr sind darzustellen und ihre möglichen künftigen Auswirkungen ggf. zu analysieren (DRS 20.86).
- 45 Im Zusammenhang mit der Finanzierung ist auch auf (von der öffentlichen Hand) erhaltene **Subventionen** einzugehen. Um den Einfluss von Subventionen auf Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft zu verdeutlichen, sind Art und Umfang der empfangenen Subventionen sowie damit verbundene Auflagen oder Verpflichtungen anzugeben und zu erläutern (vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte 1994, S. 86 f.; Selch Der Lagebericht S. 219).
- 46 Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben außerdem Angaben zu den **Grundsätzen und Zielen des Finanzmanagements** zu machen (DRS 20.K79 f.).
- 47 Der Bereich Finanzierung prägt die Finanzlage der Gesellschaft maßgeblich. Zudem besteht ein enger Zusammenhang zum Investitionsbereich (→ Rn. 37–43). Eine integrierte Darstellung kann deshalb sinnvoll sein (→ Rn. 43).
- 48 **(8) Arbeitnehmer- und Sozialbelange.** Bereits vor dem BilReG waren Informationen zu **Arbeitnehmer- und Sozialbelangen** als Bestandteil des Wirtschaftsberichts weitgehend üblich (vgl. Lange ZIP 2004, 981 (984)). Seit der Umsetzung des BilReG haben nach § 289 Abs. 3 HGB große Gesellschaften die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage einzubeziehen und diese unter Bezugnahme auf den Jahresabschluss zu erläutern, soweit sie für

das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind (vgl. zur Analyse auch → Rn. 84–98). Als Bsp. für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren werden im Gesetz ausdrücklich Arbeitnehmerbelange genannt; in der Gesetzesbegründung wird außerdem Humankapital aufgeführt (vgl. BT-Drs. 15/3419, 31). Da die Mitarbeiter ein wichtiger Werttreiber und strategischer Erfolgsfaktor für Unternehmen sind (vgl. Schütte DB 2004, 1793) und somit wesentlich Geschäftsverlauf, Lage und voraussichtliche Entwicklung beeinflussen werden, ist für **große Gesellschaften** grds. von einer Berichterstattungspflicht auszugehen. Der Verpflichtungsgrad für Angaben zum Personal- und Sozialbereich sowie die Bedeutung dieses Berichtsteils im Allg. ist durch das BilReG somit deutlich gestiegen.

- 49 Mit der Umsetzung des CSR-RiLiUG hat die Berichterstattung über Personal- und Sozialbelange für bestimmte große Kapitalgesellschaften (vgl. zum Anwenderkreis des CSR-RiLiUG → Rn. 226 ff.) weiter an Bedeutung gewonnen. Entsprechend den Vorgaben des europäischen Gesetzgebers sind Angaben zu Personal- und Sozialbelangen (vgl. zu den Angabepflichten in der nichtfinanziellen Erklärung → Rn. 240 ff.) von diesen Unternehmen verpflichtend auch in eine nichtfinanzielle Erklärung zu integrieren, die entweder als Teil des Lageberichts oder als separates Berichtsinstrument unabhängig vom Lagebericht offenzulegen ist (vgl. zu den Offenlegungsvarianten die → Rn. 232 ff.). Damit ist für die betroffenen Gesellschaften ein Anstieg des Berichtsumfanges verbunden (vgl. Richter/Johne/König WPg 2017, 566).
- 50 Um den Adressaten des Lageberichts einen Einblick in den Personal- und Sozialbereich der Gesellschaft zu gewähren, sind **allg. Informationen zur Arbeitnehmerschaft** bereitzustellen. Hierzu gehören Angaben zur Anzahl und Qualifikation der Mitarbeiter, zur Altersstruktur, zur Fluktuation, zu Betriebszugehörigkeit und Mitarbeiterzufriedenheit sowie zu Arbeitszeitregelungen, Arbeitsbedingungen und Mitbestimmungsregeln (DRS 20.107; IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1437).
- 51 Auch Angaben zur **Struktur des Personalaufwandes** und insbes. seiner Veränderung können den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft verdeutlichen. Hierbei ist auf gesetzliche, tarifliche und freiwillige Bestandteile, Entlohnungssysteme und besondere Vergütungsregelungen wie Gewinnbeteiligungen und Belegschaftsaktien einzugehen (vgl. Selch Der Lagebericht S. 220 und 374). Des Weiteren können Angaben zur Aus- und Weiterbildung, zu betrieblichen Sozialleistungen und zu Gesundheits- und Arbeitsschutz erfolgen.
- 52 Weitere Anhaltspunkte für relevante Informationen zu Arbeitnehmer- und Sozialbelangen können **anerkannte Rahmenwerke** enthalten, die auch zur Nachhaltigkeitsberichterstattung herangezogen werden. Beispielhaft sei auf den „Deutschen Nachhaltigkeitskodex“ des Rates für nachhaltige Entwicklung und die „G4 Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung“ der Global Reporting Initiative (GRI) verwiesen. Indes ist im Lagebericht auch bei einer Orientierung der Berichterstattung an anerkannten Rahmenwerken nur auf

solche Aspekte einzugehen, die für die Einschätzung von Geschäftsverlauf und Lage von Bedeutung sind.

- 53 (9) Umweltbelange.** Als weiteres Beispiel für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (→ Rn. 48) werden im Gesetzestext ausdrücklich auch **Umweltbelange** genannt. Somit ist für große Gesellschaften der Verpflichtungsgrad für Angaben zu Umweltbelangen (ebenso wie bzgl. Arbeitnehmerbelangen) durch das BilReG deutlich gestiegen. Für Anhaltspunkte hinsichtlich der Berichterstattung zu Umweltbelangen verweist die Gesetzesbegründung auf die „Empfehlung der Kommission vom 30.5.2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung“ (ABl. 2001 L 156, 33).
- 54** Ebenso wie die Angaben zu Personal- und Sozialbelangen (→ Rn. 49) sind Angaben zu Umweltbelangen als Folge der Umsetzung der sog. CSR-RL in nationales Recht von bestimmten großen Unternehmen (vgl. zum Anwenderkreis des CSR-RiLiUG → Rn. 226 ff.) verpflichtend auch in eine nichtfinanzielle Erklärung zu integrieren.
- 55** In der Empfehlung der EU-Kommission wird zunächst allg. angeregt, Umweltschutzaspekte zu beschreiben und die damit korrespondierenden Reaktionen des Unternehmens darzustellen. Konkret wird empfohlen, folgende Angaben offenzulegen:
- die allg. Umweltstrategie des Unternehmens sowie Umweltschutzprogramme,
  - die auf wesentlichen Gebieten des Umweltschutzes erzielten Fortschritte, wie bspw. das Erreichen von Emissionszielen sowie die Entwicklung von Emissionen in den letzten Jahren,
  - durchgeführte Umweltschutzmaßnahmen aufgrund geltender oder künftiger Rechtsvorschriften,
  - quantitative Informationen zu umweltbezogenen Unternehmensdaten, wie bspw. Energie-, Material- und Wasserverbrauch, Emissionen, Abfallentsorgung,
  - Hinweis auf einen eventuellen separaten Umweltbericht.
- 56** Insbesondere in absoluten Zahlen ausgedrückte, quantitative Angaben über Energie-, Material- und Wasserverbrauch sowie Emissionen können dabei als Ausgangspunkt für die Analyse dienen, indem bspw. der Einfluss gesteigerter Aufwendungen für Energie auf die Ertragslage oder die Rentabilität der Gesellschaft gezeigt wird.
- 57** Weitere Anhaltspunkte für die Berichterstattung zu Umweltbelangen bieten anerkannte Rahmenwerke der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Besonders im Umweltbereich wurden in der jüngeren Vergangenheit zahlreiche Rahmenwerke neu entwickelt. Beispielhaft sei auf die „Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures“ sowie die „G4 Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung“ der GRI verwiesen.

- 58 Informationen zu Umweltchancen und -risiken sind im Prognosebericht (→ Rn. 99 ff.) zu berücksichtigen.
- 59 Die Berichterstattung im Lagebericht zu Umweltbelangen sollte sich auf solche Aspekte beschränken, die für die Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage von Bedeutung sind. Dies gilt auch bei einer Orientierung der Berichterstattung an anerkannten Rahmenwerken. Durch eine weitergehende Berichterstattung darf die Klarheit und Übersichtlichkeit des Lageberichts jedenfalls nicht beeinträchtigt werden (vgl. Kirsch/Scheele WPg 2004, 1 (10 f.)).
- 60 **(10) Sonstige wichtige Vorgänge im Geschäftsjahr.** Des Weiteren ist auf sonstige **wichtige Vorgänge im Geschäftsjahr** einzugehen (DRS 20.62 f.; vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 72; Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 771; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 72), sofern sie für den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft von Bedeutung sind. Eine Berichterstattung ist immer dann erforderlich, wenn ansonsten kein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild vermittelt wird. Die entspr. Ereignisse sind nicht nur zu benennen, sondern vielmehr ist auch deren Auswirkung auf den Geschäftsverlauf zu erläutern (vgl. Prigge Konzernlageberichterstattung S. 125).
- 61 Beispiele für sonstige wichtige Vorgänge des Geschäftsjahres (DRS 20.63; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 60 iVm § 315 Rn. 72) sind:
- Abschluss oder Beendigung von Kooperationsvereinbarungen oder anderer wichtiger Verträge wie bspw. Gewinnabführungs-, Beherrschungs- und Eingliederungsverträge,
  - Unternehmenskäufe und Unternehmensverkäufe,
  - Umstrukturierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen,
  - besondere Schadens- und Unglücksfälle,
  - Änderungen in der Rechtsform und der Gesellschafterstruktur,
  - bedeutende Kartellverfahren und
  - besondere saisonale Einflüsse.
- 62 Wesentliche Vorgänge des Geschäftsjahres sollten **nur dann separat** aufgeführt werden, sofern sie keinem anderen speziellen Bereich zugeordnet werden können (vgl. Selch Der Lagebericht S. 228).
- 63 **(11) Vermögenslage.** Wesentlicher Bestandteil der Darstellung der **Vermögenslage** sind Aussagen zu **der Höhe und der Struktur des Vermögens** der Gesellschaft. Wesentliche Abweichungen ggü. dem Vorjahr sind anzugeben und zu erläutern (DRS 20.99 f.).
- 64 Die Berichterstattung zur Vermögenslage erfüllt eine **Ergänzungsfunktion** für den Jahresabschluss, sie ist nicht durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung begrenzt. Es sollte daher zB darüber berichtet werden, wenn die Buchwerte der in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände wesentlich

von den Verkehrswerten abweichen (**stille Reserven**) (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 73).

- 65 Des Weiteren können Angaben zu **nicht bilanziertem Vermögen** erforderlich sein, sofern dieses Vermögen wesentlich für die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft ist. Hierunter fallen bspw. geleaste, gepachtete oder gemietete Gegenstände sowie immaterielles Vermögen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 90). Eine Berichterstattung ist insbes. bei wesentlichen Veränderungen im abgelaufenen Geschäftsjahr erforderlich.
- 66 Auch für die Vermögenslage bedeutende **außerbilanzielle Finanzierungsinstrumente** sowie deren wesentliche Veränderungen ggü. dem Vorjahr sind zu erläutern. Hier sollte va deutlich gemacht werden, wie sich die entspr. Maßnahmen wie bspw. Sale-and-Lease-Back-Transaktionen auf die Vermögenslage ausgewirkt haben.
- 67 Die Vermögensstruktur sollte mithilfe von **Kennzahlen** dargestellt und unter Einbeziehung von zeitraum- und branchenbezogenen Vergleichsmaßstäben erläutert werden (vgl. Selch Der Lagebericht S. 232). Dies ist auch vor dem Hintergrund von § 289 Abs. 1 S. 3 HGB zu sehen, wonach in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage die wesentlichen finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen sind (→ Rn. 88 ff.) Als Kennzahlen für die Darstellung und Analyse der Vermögenslage kommen bspw. Anlagen- und Umlaufintensität, Anlagenabnutzungsgrad, Anlagenabschreibungsquote sowie Umschlaghäufigkeit und Umschlagdauer der Vorräte in Betracht (vgl. ausf. zu Kennzahlen der Vermögensstrukturanalyse Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzanalyse S. 191–222). Dabei ist zu verdeutlichen, wie die Kennzahlen ermittelt wurden. Die Kennzahlen müssen aus den Angaben des Jahresabschlusses nachprüfbar hergeleitet und die Berechnung der einzelnen Komponenten muss erläutert werden (DRS 20.30). Auch der Stetigkeitsgrundsatz ist zu beachten.
- 68 **(12) Finanzlage.** Die **Finanzlage** wird durch die Ausführungen zum Bereich Finanzierung (vgl. → Rn. 44–47) und zum Investitionsbereich (vgl. → Rn. 37–43) bereits angesprochen. Diese Aspekte sind zu einem Gesamtbild zu verdichten. Dabei ist bes. auf die **Liquiditätssituation** der Gesellschaft einzugehen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 91).
- 69 Die **Kapitalstruktur** der Gesellschaft ist dabei anhand der internen und externen Finanzierungsquellen darzustellen und anhand von Relationen, die aus dem Jahresabschluss abzuleiten sind, zu erläutern. Die Verbindlichkeiten sind hinsichtlich Art, Fälligkeits-, Währungs- und Zinsstruktur sowie anderen wesentlichen Konditionen zu erläutern (DRS 20.82).
- 70 Ferner sind die **Liquiditätsentwicklung** sowie die **Liquiditätssituation** zu erläutern. Die Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sind zu erläutern. Auf besondere Einflüsse auf die Liquidität ist hinzuweisen. Die Ausführungen sollten insbes. verdeutlichen, ob die Gesellschaft fähig ist, ihren

Zahlungsverpflichtungen in der Zukunft nachzukommen. Sofern Liquiditätsengpässe absehbar sind, ist dies anzugeben (DRS 20.92–98).

- 71 DRS 20.93 verlangt dabei, die Liquiditätsanalyse anhand der **Kapitalflussrechnung** vorzunehmen. Diese Anforderung ist für den Lagebericht des Jahresabschlusses nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen indes zu relativieren, da diese Unternehmen auf Jahresabschlussebene keine Kapitalflussrechnung aufzustellen haben.
- 72 Die Darstellung und Analyse der Finanzlage ist durch ausgewählte **Kennzahlen** zu stützen. Dies ist auch vor dem Hintergrund von § 289 Abs. 1 S. 3 HGB zu sehen, wonach in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage die wesentlichen finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen sind (→ Rn. 88 ff.). Hierfür kommen Kennzahlen zur Kapitalstruktur (zB Eigenkapitalquote, Fremdkapitalquote, Verschuldungsgrad, Selbstfinanzierungsgrad, Rücklagenquote, Verbindlichkeitenstruktur) sowie zur horizontalen Bilanzstruktur (zB goldene Finanzierungsregel, goldene Bilanzregel, Anlagendeckung, Liquiditätsgrade, Working Capital) infrage (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzanalyse S. 225–271). Die Kennzahlen müssen aus den Angaben des Jahresabschlusses nachprüfbar hergeleitet und die Berechnung der einzelnen Komponenten muss erläutert werden (DRS 20.30). Auch der Stetigkeitsgrundsatz ist zu beachten.
- 73 Im Rahmen der Berichterstattung zur Finanzlage ist auch auf **außerbilanzielle Finanzierungsinstrumente** einzugehen (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 74) und bes. deren Zweck und wirtschaftliche Substanz sind zu erläutern (vgl. ausf. hierzu Böcking/Stein DK 2006, 753 (758)). Dies betrifft bspw. Asset Backed Securities-Transaktionen sowie Sale and Lease Back-Transaktionen. Die möglichen künftigen Auswirkungen der außerbilanziellen Finanzierungsinstrumente sind zu erläutern, sofern sie einen wesentlichen Einfluss auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens haben (DRS 20.86). So könnte im Fall von Sale and Lease Back-Transaktionen angegeben werden, inwieweit die künftige Liquidität der Gesellschaft belastet wird (vgl. Prigge Konzernlageberichterstattung S. 145). Die Berichterstattung zu außerbilanziellen Finanzierungsinstrumenten unterstreicht die Ergänzungsfunktion des Lageberichts.
- 74 **(13) Ertragslage.** Die **Ertragslage** wird durch die Ausführungen zur Umsatz- und Auftragsentwicklung (vgl. → Rn. 15–21) bereits angedeutet. Ein weiterer wichtiger Indikator für die Ertragslage ist das **Geschäftsergebnis**. Darüber hinaus sind aber weitere Informationen erforderlich, um den Adressaten des Lageberichts einen umfangreichen Einblick in die Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.
- 75 Die Ertragslage der Gesellschaft ist anhand der **Ergebnisstruktur** und ihrer wesentlichen **Quellen** darzustellen, zu analysieren und zu beurteilen (DRS 20.65; vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 75). Im Rahmen der Analyse sind die Gründe für wesentliche

Veränderungen ggü. dem Vorjahr anzugeben und zugrunde liegende Trends herauszuarbeiten (DRS 20.66).

- 76 Unabhängig davon, dass mit dem BilRUG die Gliederung der GuV verändert wurde und seither gem. § 275 Abs. 2 und Abs. 3 HGB nF kein außerordentliches Ergebnis mehr auszuweisen ist (→ Rn. 23), sollten Unternehmen neben den Erfolgsquellen Betriebsergebnis, Finanzergebnis und Steuerergebnis die **außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen** darstellen und analysieren (s. auch DRS 20.66). Ohnehin besteht als Folge des BilRUG gem. § 285 Nr. 31 HGB die Verpflichtung, in den Anhang Angaben über Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung aufzunehmen. Im Lagebericht sollten bei der Analyse außergewöhnlicher Erträge und Aufwendungen die in § 285 Nr. 31 HGB aufgeführten Posten herangezogen bzw. auf diese verwiesen werden, um den Berichtsadressaten ein einheitliches und vollständiges Informationsbild zu vermitteln.
- 77 Von besonderem Interesse für die Adressaten des Lageberichts ist dabei die Kenntnis des **nachhaltigen Betriebsergebnisses**, da dieses eine interperiodische und zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit ermöglicht (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 92) und häufig in die Zukunft fortgeschrieben wird und so einen Indikator für die künftige Ertragslage darstellt (vgl. Wagner FS Moxter, 1994, 1175 ff.). Das Betriebsergebnis sollte deshalb um ungewöhnliche und außerordentliche Ereignisse (DRS 20.66; vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1394) sowie Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsänderungen ggü. dem Vorjahr bereinigt werden (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 92). Ggf. ist auch der Einfluss von Ermessensspielräumen und Sachverhaltsgestaltungen auf das Jahresergebnis zu erläutern (vgl. Böcking/Herold/Wiederhold DK 2003, 394 (404)).
- 78 **Wesentliche Erträge und Aufwendungen** sind darzustellen und zu analysieren (DRS 20.74). Als beispielhafte Faktoren der Analyse werden in DRS 20.75 aufgeführt:
- Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung wie Kapazitätsauslastung, Rationalisierungsmaßnahmen und Qualitätssicherung,
  - Personalkosten und deren erwartete Entwicklung,
  - Inbetriebnahme und Stilllegung von Produktionsanlagen oder Standorten,
  - Beschaffungs- und Vorratspolitik,
  - Rohstoff- und Energiekosten, einschl. Kosten von Umweltauflagen, und deren erwartete Entwicklung,
  - Ursachen von Änderungen des Zins- oder Beteiligungsergebnisses,
  - steuerliche Aspekte.
- 79 Auch wesentliche Inflations- und Wechselkurseinflüsse auf die Entwicklung bedeutender GuV-Posten sind anzugeben und in ihren Auswirkungen zu erläutern (DRS 20.76). Für den Fall, dass eine bestimmte Maßnahme zu einer wesentlichen Änderung von GuV-Posten geführt hat, sollten Vergleichszahlen

ohne Berücksichtigung ebenjener Maßnahme angegeben werden, um so die Entwicklung des Kerngeschäfts zu verdeutlichen.

- 80 Die Ertragslage ist zudem abschließend durch **Kennzahlen** zu verdeutlichen. Hierdurch wird auch die Pflicht zur Angabe der wesentlichen finanziellen Leistungsindikatoren iRd Analyse von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gesellschaft (§ 289 Abs. 1 S. 3 HGB) in Bezug auf die Ertragslage erfüllt. Die Kennzahlen müssen umfassendere Informationen vermitteln als dies der Jahresabschluss ohnehin tut (vgl. Kirsch/Scheele WPg 2004, 1 (8)). Hierfür eignen sich insbes. Kennzahlen, die die Bilanzpolitik neutralisieren. Sie zeigen ein verhältnismäßig realitätsnahes Bild der wirtschaftlichen Lage (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzanalyse S. 38 f.).
- 81 Zur Verdeutlichung des wirtschaftlichen Erfolgs der Gesellschaft sollten insbes. **Rentabilitätskennzahlen** verwendet werden, da sie diesen messen und sich sowohl für Betriebsvergleiche als auch für Zeitvergleiche eignen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzanalyse S. 348). Als Kennzahlen kommen ua infrage (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzanalyse S. 352 ff.):
- Umsatzrentabilität,
  - Eigenkapitalrentabilität,
  - Gesamtkapitalrentabilität,
  - Return on Investment,
  - Betriebsrentabilität,
  - Cashflow-Rentabilitäten.
- 82 Die Berechnung der Kennzahlen muss für die Adressaten des Lageberichts nachvollziehbar sein. Die Kennzahlen sind zu definieren und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Hierzu ist es auch erforderlich, die Berechnung der einzelnen Komponenten der Kennzahl zu erläutern (DRS 20.30).
- 83 **(14) Gesamtaussage.** Die Ausführungen zum Geschäftsverlauf und zur Lage der Gesellschaft sind von der Unternehmensleitung zu einer **Gesamtaussage zu verdichten** (DRS 20.58). Hierin werden die Detailinformationen des Wirtschaftsberichts zusammengefasst und von der Unternehmensleitung beurteilt. Das Management hat zumindest anzugeben, ob es Geschäftsverlauf und wirtschaftliche Lage insgesamt positiv oder negativ beurteilt. Eine detaillierte Erläuterung der Einschätzung der wirtschaftlichen Lage ist indes wünschenswert (vgl. Prigge Konzernlageberichterstattung S. 162 f.).

### c) Analyse von Geschäftsverlauf und Lage

- 84 Seit dem BilReG sind die Lage und der Geschäftsverlauf nicht mehr nur gem. § 289 Abs. 1 S. 1 HGB darzustellen, sondern gem. S. 2 auch zu analysieren. **Analyse** wird in DRS 20.11 als „Aufzeigen von Ursachen und Wirkungszusammenhängen“ definiert, dh, es ist eine „**systematische Untersuchung** von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage hinsichtlich aller einzelnen Komponenten und Faktoren, die sie bestimmen“ (Beck Bil-Komm./

Grottel HGB § 289 Rn. 65 iVm § 315 Rn. 92), erforderlich. Die Analyse hat in jedem Fall weitergehende Informationen zu umfassen, als ein Unternehmens-externer ohnehin aus dem Jahresabschluss ableiten kann (vgl. Kirsch/Scheele WPg 2004, 1 (8)). Der deutsche Gesetzgeber unterstreicht in der Gesetzesbegründung, dass der Lagebericht stärker der Analyse und Kommentierung, der Jahresabschluss eher der Darstellung relevanter Kennzahlen und Sachverhalte dient (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30).

- 85 Der Gesetzestext fordert wörtlich lediglich die Analyse der Lage und des Geschäftsverlaufs, nicht jedoch des **Geschäftsergebnisses**. Indes machen verschiedene Aspekte deutlich, dass die Analyse auch das Geschäftsergebnis zu umfassen hat. So wird in der Modernisierungsrichtlinie, die durch das BilReG in deutsches Recht transformiert wurde, die Analyse des Geschäftsergebnisses explizit verlangt (vgl. Abl. 2003 L 178, 18). Zudem wird in der Gesetzesbegründung zum BilReG festgehalten, dass die Analyse auch die Ergebnisentwicklung und Ergebniskomponenten umfasst (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30). Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass der deutsche Gesetzgeber das Geschäftsergebnis als Teil des Geschäftsverlaufs interpretiert (→ Rn. 22 und Rn. 6), welcher wiederum in jedem Fall zu analysieren ist. Die Unternehmensleitung hat somit verpflichtend auch das Geschäftsergebnis zu analysieren (so im Ergebnis auch Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 65 iVm § 315 Rn. 100; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 78; Scheele Strategieorientierte Lageberichterstattung S. 162; Böcking/Stein DK 2006, 753 (756); Pfitzer/Oser/Orth DB 2004, 2593 (2597)).
- 86 Der notwendige Umfang der Analyse wird durch die Formulierung „ausgewogen und umfassend“ im Gesetzestext festgelegt. „**Ausgewogen**“ bedeutet dabei, dass iRd Analyse positive Sachverhalte und Entwicklungen genauso berücksichtigt werden wie negative Sachverhalte und Entwicklungen (vgl. AKEU DB 2002, 2337 (2340); BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 79). Eine einseitige Analyse sowohl positiver als auch negativer Aspekte ist nicht zulässig.
- 87 Eine „**umfassende**“ Analyse erfordert, dass alle wesentlichen Faktoren berücksichtigt werden, die sich auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage ausgewirkt haben. Hierzu gehören sowohl die Rahmenbedingungen des Unternehmens als auch interne Faktoren wie Bilanzpolitik, die Ausnutzung von Ermessensspielräumen und Sachverhaltsgestaltungen (vgl. Böcking/Herold/Wiederhold DK 2003, 394 (404)). Insbesondere die Auswirkungen dieser Faktoren auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage sind zu verdeutlichen (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 65 iVm § 315 Rn. 92 f.). Der Umfang der Analyse hat sich an der Unternehmensgröße und dem Charakter der Geschäftstätigkeit zu orientieren (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30).

**d) Einbeziehung und Erläuterung der bedeutsamsten Leistungsindikatoren**

- 88 (1) Finanzielle Leistungsindikatoren.** Gemäß § 289 Abs. 1 S. 3 HGB sind in die Analyse die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten **finanziellen Leistungsindikatoren** einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Eine Konkretisierung, was unter finanziellen Leistungsindikatoren zu verstehen ist, liefert der Gesetzestext zwar nicht; in der Gesetzesbegründung werden aber Ergebnisentwicklung und Ergebniskomponenten, Liquidität und Kapitalausstattung als Beispiele für finanzielle Leistungsmerkmale genannt (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30). DRS 20.11 definiert Leistungsindikatoren als quantitative und qualitative Größen, die der Beurteilung eines Aspekts der Leistung eines Unternehmens dienen. Unter finanziellen Leistungsindikatoren sind demnach allg. **Kennzahlen** zu verstehen, die **quantitativer Natur** sind (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 81). Dies können solche sein, die auch iRe Abschlussanalyse verwendet werden, wie bspw. Eigenkapitalrendite, Gesamtkapitalrendite, Umsatzrendite, Cashflow und Working Capital, aber auch solche, die von der Unternehmensleitung ausschl. intern zur Steuerung der Gesellschaft genutzt werden (DRS 20.103; vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1397; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 81).
- 89** Die Kennzahlen sind angemessen zu definieren und ggf. auf die Zahlen des Jahresabschlusses überzuleiten (DRS 20.104). Durch eine Erläuterung unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben soll es dem Leser des Lageberichts ermöglicht werden, die Berechnung der veröffentlichten Leistungsindikatoren nachzuvollziehen. Hierzu muss klar zu erkennen sein, wie sich die Kennzahl aus den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen und Angaben errechnet (vgl. Fröhlich RWZ 2005, 211).
- 90** Um den Adressaten einen **Vergleich mit den Vorjahren** zu ermöglichen, sind die Kennzahlen grds. stetig anzuwenden (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 84). Wesentliche Veränderungen der finanziellen Leistungsindikatoren ggü. dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern (DRS 20.113).

Die Vorjahreswerte der Kennzahlen sind anzugeben und mit den Werten des abgelaufenen Geschäftsjahres zu vergleichen (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 69). Diese auch in DRS 20 geforderte Angabepflicht (DRS 20.57 iVm DRS 20.B29) war im RefE eines CSR-RiLiUG noch als explizite Regelung in § 289 Abs. 1 HGB vorgesehen (§ 289 Abs. 1 S. 5 HGB-E idF RefE-CSR-RiLiUG; RefE-CSR-RiLiUG, 37), was letztendlich jedoch nicht umgesetzt wurde. Aus der Begründung zum RefE kann indes geschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Regelung nur als Konkretisierung der bereits nach aktuellem Gesetzesstand bestehenden Berichterstattungspflichten aufgefasst hätte (vgl. RefE-CSR-RiLiUG, 37), sodass im Ergebnis Vorjahreswerte anzugeben sind.

- 91 In die Analyse sind lediglich die **bedeutsamsten** finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen, womit der Gesetzgeber explizit den Grundsatz der Wesentlichkeit berücksichtigt (vgl. → B 500 Rn. 61). Die Unternehmensleitung hat dabei zu entscheiden, welche die bedeutsamsten Leistungsindikatoren für das Unternehmen sind. Indes können dies nur finanzielle Leistungsindikatoren sein, die auch zur **internen Steuerung** des Unternehmens genutzt werden (DRS 20.102; vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1398). Es ist unzulässig anstelle steuerrelevanter Leistungsindikatoren solche zu berichten, die nur zum Zweck der Lageberichterstattung berechnet werden (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1399; Henckel/Rimmelspacher/Schäfer DK 2014, 386 (391)). Es darf zusätzlich freiwillig über die weniger bedeutsamen zur Steuerung verwendeten Leistungsindikatoren berichtet werden, indes nicht über Unbedeutendes (vgl. Barth/Rahe/Rabenhorst KoR 2014, 47 (53)).
- 92 **(2) Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren.** Große Gesellschaften iSv § 267 Abs. 3 HGB haben darüber hinaus gem. § 289 Abs. 3 HGB auch **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren** in die Analyse einzubeziehen und zu erläutern, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Mit der Beschränkung auf große Gesellschaften berücksichtigt der Gesetzgeber explizit den Grundsatz der Informationsabstufung nach Art und Größe des Unternehmens (vgl. → B 500 Rn. 62 f.).
- 93 Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren können **qualitativer oder quantitativer** Natur sein (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 89). DRS 20.108 fordert quantitative Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, sofern solche auch zur internen Steuerung herangezogen werden und sie für die Adressaten wesentlich sind. Quantitative Angaben dürfen indes im Lagebericht stärker aggregiert sein, als sie zur internen Steuerung verwendet werden (DRS 20.109).
- 94 Ebenso wie für finanzielle Leistungsindikatoren sind für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren **Vorjahreswerte** anzugeben (vgl. → Rn. 90). Das Kriterium der **Steuerungsrelevanz** ist bei der Auswahl nichtfinanzieller Leistungsindikatoren ebenfalls zu beachten (vgl. → Rn. 91).
- 95 Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind Kennzahlen, die sich aus für das Unternehmen wert- und erfolgsbestimmenden Faktoren zusammensetzen (vgl. Böcking/Althoff DK 2017, 246 (246–248)). In Abgrenzung zu finanziellen Leistungsindikatoren haben nichtfinanzielle Leistungsindikatoren keinen unmittelbaren Bezug zur Rechnungslegung eines Unternehmens (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1397). Die Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren unterstreicht die Ergänzungsfunktion des Lageberichts, da hierdurch Sachverhalte verdeutlicht werden, die im Jahresabschluss (noch) nicht direkt abgebildet sind.
- 96 Die Veröffentlichung wert- und erfolgsbestimmender Indikatoren ermöglicht es den Adressaten des Lageberichts, die vorhandenen Wertpotenziale des Unternehmens besser einzuschätzen (vgl. Böcking/Althoff DK 2017, 246

(246–248)). Auch können Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren dazu beitragen, die Prognosen der Unternehmensleitung zu plausibilisieren (vgl. Heumann Value Reporting S. 121). Sie können aber auch die Grundlage für eigene Prognosen sein.

- 97 Im Gesetzestext werden Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange als Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren genannt. In der Gesetzesbegründung zum BilReG wird klargestellt, dass dies keine abschließende Aufzählung ist und auch nicht zu einer entspr. Schwerpunktsetzung zwingt (vgl. BT-Drs. 15/3419, 31). Als weitere Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren werden in der Gesetzesbegründung die Entwicklung des Kundenstammes, das Humankapital, der Bereich Forschung und Entwicklung (→ Rn. 159 ff.) sowie die gesellschaftliche Reputation genannt, die insoweit von DRS 20.107 aufgegriffen werden.
- 98 Über diese Aspekte ist regelmäßig iRd Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage zu berichten, sodass auf die entspr. Ausführungen verwiesen wird (→ Rn. 48 ff.). Zu beachten ist indes, dass große Gesellschaften die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren nicht nur darzustellen, sondern auch bei der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage zu berücksichtigen haben. Ebenso wie die Angaben zu Personal-, Sozial- und Umweltbelangen sind die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren als Folge des CSR-RiLiUG von bestimmten großen Unternehmen (vgl. → Rn. 226 ff.) verpflichtend auch in einer nichtfinanziellen Erklärung anzugeben, die entweder als Teil des Lageberichts oder als separates Berichtsinstrument unabhängig vom Lagebericht offenzulegen ist.

### 3. Prognosebericht

#### a) Allgemeines

- 99 Mit der Neustrukturierung des § 289 HGB durch das BilReG wurde insbes. die **zukunftsorientierte Berichterstattung** im Lagebericht grundlegend verändert. Vor dem BilReG war zum einen gem. § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB aF im Prognosebericht auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft, zum anderen gem. § 289 Abs. 1 Hs. 2 HGB aF im Risikobericht auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen. Im Prognosebericht war die erwartete Entwicklung darzustellen, während im Risikobericht über mögliche negative Abweichungen zu berichten war (vgl. Baetge/Schulze DB 1998, 937 (939–942)).
- 100 Durch das BilReG wurde diese „unglückliche Aufteilung der zukunftsbezogenen Berichterstattung auf zwei verschiedene Absätze“ (Siecht Jahrbuch für Controlling 2011/Krawitz S. 231) aufgehoben und Risikobericht und Prognosebericht zusammengefasst, sodass seither gem. § 289 Abs. 1 S. 4 HGB die **voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken** zu beurteilen und zu erläutern ist. Chancen wurden damit erstmals im

Lagebericht berichtspflichtig (vgl. ausf. zum Verhältnis von Risiko- und Prognosebericht Kirsch/Scheele WPg 2005, 1149).

- 101** Die voraussichtliche Entwicklung ist unter Saldierung von Chancen und Risiken zunächst **in** **wahrscheinlichen Entwicklungsprognose** zu erläutern. Darüber hinaus ist dann über Chancen und Risiken unsaldiert zu informieren, die in der Zukunft zu einem **Abweichen von der Entwicklungsprognose** führen können (so auch Freidank/Steinmeyer BB 2005, 2512 (2513); Kajüter BB 2004, 427 (429 f.); Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 94; Scheele Strategieorientierte Lageberichterstattung S. 156).
- 102** Nicht nur die Struktur und der Berichtsinhalt wurden durch das BilReG verändert, sondern auch die **Berichtsintensität**. Während vor der Verabschiedung des BilReG auf die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken der künftigen Entwicklung lediglich „einzugehen“ war, wird nunmehr im HGB eine Beurteilung und Erläuterung verlangt. Die erforderliche Berichtsintensität ist somit deutlich gestiegen (vgl. Scheele Strategieorientierte Lageberichterstattung S. 156). Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, der den Gehalt des Lageberichts an entscheidungsrelevanten Informationen erhöhen und dem Investor **Soll-Ist-Vergleiche** ermöglichen möchte (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30). Passend zu diesem Ziel war noch im RefE eines CSR-RiLiUG vorgesehen, die Aufnahme der Risiko- und Chancenbeschreibungen des Vorjahres in den Lagebericht sowie die Auswertung der Prognosen des Vorjahres im Prognosebericht explizit zu regeln (vgl. RefE-CSR-RiLiUG, 37). Obgleich diese Regelung im finalen CSR-RiLiUG nicht mehr enthalten ist, wird aus dem Wortlaut der Begründung zum RefE deutlich, dass der Gesetzgeber einer solchen Regelung ohnehin nur klarstellende Wirkung beigemessen hätte (vgl. RefE-CSR-RiLiUG, 37). Der Vorjahresvergleich ist damit bereits nach geltender Rechtslage verpflichtend.
- 103** Das Ziel des Gesetzgebers, dass im Lagebericht möglichst entscheidungsrelevante Informationen enthalten sind, wird im Folgenden auch bei der Konkretisierung möglicher Berichtsinhalte und Berichtsintensitäten des Prognoseberichts berücksichtigt.

### **b) Voraussichtliche Entwicklung**

- 104** Nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB ist die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben. Die Berichterstattung zur voraussichtlichen Entwicklung führt die vergangenheits- und gegenwartsorientierte Berichterstattung des Wirtschaftsberichts fort, sodass sich die Berichterstattung im Lagebericht „auf ein zeitliches Kontinuum, das beim Geschäftsverlauf in der Vergangenheit beginnt und mit einer Entwicklungsprognose für die Zukunft endet“ (Scheele Strategieorientierte Lageberichterstattung S. 163), erstreckt. Der Lagebericht erhält so

explizit einen Zukunftsbezug und ergänzt den Jahresabschluss in zeitlicher Hinsicht.

- 105 Was im Prognosebericht zur voraussichtlichen Entwicklung zu erläutern ist, nennt das Gesetz in § 289 Abs. 1 S. 4 HGB nicht. Durch die Zugehörigkeit des S. 4 zu Abs. 1 des § 289 HGB ist aus dem Sinn- bzw. Bedeutungszusammenhang zu erkennen, dass der **Berichtsgegenstand** des Prognoseberichts grds. der gleiche ist wie jener des Wirtschaftsberichts (vgl. → Rn. 8), über den indes zukunftsorientiert zu berichten ist (so auch Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 186; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 98; BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 88). Die Beurteilung und Erläuterung hat somit sowohl die erwartete Entwicklung der Rahmenbedingungen der Gesellschaft, der betrieblichen Aufgabenbereiche als auch der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu umfassen. Nach weiterer Konkretisierung durch DRS 20 sollen Prognosen zu den bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren abgegeben werden, über die berichtet wird (DRS 20.126 und DRS 20.128).
- 106 Die **erwarteten künftigen Rahmenbedingungen** betreffen die erwartete gesamtwirtschaftliche Situation und die erwartete Branchensituation. Da diese Angaben zugleich Prämissen für weitere prognostizierte Entwicklungen darstellen können, sollten sie in jedem Fall in den Prognosebericht aufgenommen werden. Bei den Ausführungen ist jew. die Bedeutung der künftigen Rahmenbedingungen für die Entwicklung des Unternehmens zu verdeutlichen.
- 107 Darüber hinaus sind die **voraussichtlichen Entwicklungen** der **betrieblichen Aufgabenbereiche** und der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** zu beurteilen und zu erläutern. Diese umfassen bspw. Aussagen zur Umsatz-, Ergebnis- und Dividendenentwicklung, zu geplanten Finanzierungs- und Investitionsmaßnahmen sowie zur voraussichtlichen Entwicklung der Liquidität. Auch geplante Maßnahmen und Entwicklungen in den Bereichen Beschaffung, Produktion, Absatz sowie Umweltaspekte sind einzubeziehen.
- 108 Zu konkretisieren ist ferner, für welchen **Berichtszeitraum** die Prognosebeurteilung zu erfolgen hat. Durch die Gesetzesformulierung „voraussichtliche Entwicklung“ wird zunächst nur deutlich, dass es sich um zukunftsbezogene Ausführungen handelt. Fraglich ist indes, wie weit die Prognosebeurteilung in die Zukunft zu reichen hat. Bei der Bestimmung der Länge des Prognosezeitraums ist insbes. dessen Einfluss auf die Prognosegenauigkeit zu berücksichtigen. Prognosen werden umso unsicherer, je länger der Prognosehorizont ist (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 779). Die wohl hM im Schrifttum erachtet einen Prognosezeitraum von zwei Jahren nach dem Abschlussstichtag als angemessen (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 182; IDW WP-HdB/Wollmert/Philippsen/Sultana G Rn. 813; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 102). Hintergrund ist, dass bei einer späten Offenlegung des Lageberichts Prognosen mit einem Zeitraum bis zum Ende des restlichen Geschäftsjahres

nur noch geringe Relevanz für die Adressaten besitzen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 779).

DRS 20 fordert – anders als noch DRS 15 – nur einen Prognosezeitraum von mindestens einem Jahr, gerechnet vom letzten Abschlussstichtag. Zudem sind aber auch absehbare Sondereinflüsse auf die wirtschaftliche Lage nach diesem verkürzten Prognosehorizont darzustellen und zu analysieren (DRS 20.127). Mit der Verkürzung des geforderten Prognosehorizonts ist eine im Vergleich zu DRS 15 höhere Prognosegenauigkeit verbunden (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 181). Das DRSC hat sich insofern für eine Verkürzung des Prognosezeitraums zugunsten einer höheren Prognosegenauigkeit entschieden. Folglich sind zwar nach wie vor unternehmensindividuelle Prognosezeiträume möglich, die länger als ein Jahr sind, allerdings ist die in DRS 20 geforderte Prognosegenauigkeit, unabhängig vom ggf. längeren Prognosehorizont, als Nebenbedingung zu beachten. Der angewandte Prognosezeitraum ist dabei stets anzugeben (DRS 20.127; vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 181).

- 109 Gem. DRS 20.128 muss aus Prognosen sowohl die **Richtung** als auch die **Intensität der erwarteten Veränderung** zum Istwert des Berichtsjahres hervorgehen. Prognosearten, die diesen Anforderungen genügen, sind bspw. Punktprognosen, Intervallprognosen und qualifiziert-komparative Prognosen (DRS 20.130). Rein komparative bzw. rein qualitative Prognosen sind hingegen nicht ausreichend.
- 110 Die voraussichtliche Entwicklung ist zu **beurteilen** und zu **erläutern**. Hiermit ist eine über die Darstellung hinausgehende Erklärung und Kommentierung verbunden (DRS 20.11). Erläuterungen sind idR verbal zu geben, Quantifizierungen können nicht grds. gefordert werden. Ein pauschaler Verzicht auf Quantifizierungen berücksichtigt indes die Intention des Gesetzgebers nicht hinreichend, den Gehalt des Lageberichts an entscheidungsrelevanten Informationen zu erhöhen. Gerade Zahlenangaben sind für die Adressaten des Lageberichts informativer (vgl. Buchheim/Knorr WPg 2006, 413 (422)) und stellen somit eine bessere Entscheidungsgrundlage dar (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 110). Die wichtigsten Größen wie zB Umsatz und Ergebnis sollten deshalb quantifiziert werden (so auch Freidank/Steinmeyer BB 2005, 2512 (2513)). Dies ermöglicht den Adressaten des Lageberichts zudem Soll-Ist-Vergleiche, wodurch auch die Prognosequalität der Unternehmensleitung eingeschätzt werden kann (vgl. hierzu ausf. Heumann Value Reporting S. 109 f.).
- 111 Das Erfordernis zur Quantifizierung wird durch den Grundsatz der Informationsabstufung nach Art und Größe des Unternehmens relativiert, sodass bei kleineren Unternehmen eine verbale Berichterstattung ausreichend ist (vgl. Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 43).
- 112 Vor dem Inkrafttreten des BilReG wurde im Schrifttum zT die Ansicht vertreten, die den Prognosen zugrunde liegenden **Prämissen** seien nicht zwingend in den Lagebericht aufzunehmen, da dies zu umfangreich sei und

zudem zur Preisgabe vertraulicher Informationen führe (vgl. bspw. Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung HGB § 289 Rn. 109; Selchert/Erhardt/Fuhr/Greinert Prüfung des Lageberichts S. 263). Mit Umsetzung des BilReG sind seither gem. § 289 Abs. 1 S. 4 Hs. 2 HGB verpflichtend auch zugrunde liegende Annahmen anzugeben. Die wesentlichen Prämissen, die den zukunftsbezogenen Aussagen zugrunde liegen, sind somit transparent zu machen, womit der Gehalt des Lageberichts an entscheidungsrelevanten Informationen erhöht werden soll (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30; vgl. zu der Forderung nach Angabe von Prämissen auch Baetge/Noelle KoR 2001, 174 (178); Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 44). Hierdurch können die Adressaten des Lageberichts sowohl die Plausibilität der den Prognosen zugrunde liegenden Annahmen als auch die Plausibilität der genannten Prognosen überprüfen. Wesentliche Prämissen können bspw. Wechselkursentwicklungen, Zinsentwicklung, Konjunktur- und Branchenentwicklung sowie geplante, für den Unternehmenserfolg grundlegende Investitionen sein (DRS 20.122; Bretzke WPg 1979, 337 (343 f.)).

- 113 Die Annahmen müssen glaubhaft und plausibel sein. Sie müssen mit den Annahmen, die dem Jahresabschluss zugrunde liegen, im Einklang stehen (DRS 20.120) und dürfen auch nicht im Widerspruch zu anderen Unterlagen des Unternehmens oder allg. bekannten wirtschaftlichen Tatsachen stehen. Annahmen müssen ausgewogen sein, dh, sie dürfen weder unangemessen positiv noch negativ sein. Die Entscheidung für die Wahl einer Prämisse ist zudem zu verdeutlichen (vgl. Kaiser WPg 2005, 405 (414)).
- 114 Darüber hinaus sind auch die Wirkungszusammenhänge zu verdeutlichen. So können bspw. die Auswirkungen von Wechselkursentwicklungen auf Umsatz und Betriebsergebnis oder die Auswirkung der Zinsentwicklung auf das Finanzergebnis beschrieben werden. Zur Verdeutlichung können auch verschiedene Szenarien und ihre jeweilige Auswirkung geeignet sein (vgl. Müller/Stute/Withus Lagebericht-HdB/Withus B. 5 Rn. 14).
- 115 Der Prognosebericht hat mit einer **Gesamtaussage der Unternehmensleitung** zur voraussichtlichen Entwicklung abzuschließen (DRS 20.118). Aus dieser muss zumindest hervorgehen, ob die Unternehmensleitung mit einer positiven oder negativen Gesamtentwicklung rechnet (vgl. Prigge Konzernlageberichterstattung S. 215).

### c) Wesentliche Chancen und Risiken

- 116 Die voraussichtliche Entwicklung ist mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken** zu beurteilen und zu erläutern (§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB). Dabei sind Chancen und Risiken als gegensätzliche Begriffe zu verstehen, die eine positive bzw. negative Abweichung von einem erwarteten Wert darstellen. Im Rahmen der Chancen- und Risikoberichterstattung sind also jene Sachverhalte darzustellen, die in der Zukunft ein Abweichen von der voraussichtlichen Entwicklung bewirken können (vgl. Kajüter BB 2004, 427 (429)).

- 117 Über Chancen und Risiken ist ausgewogen zu berichten (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 786; DRS 20.166). Gleichwohl dürfen Chancen und Risiken nicht saldiert werden (DRS 20.167); vielmehr sind die wesentlichen Chancen und die wesentlichen Risiken jew. getrennt zu erläutern.
- 118 Dem Gesetzeswortlaut nach ist nur über **wesentliche** Chancen und Risiken zu berichten. Der Gesetzgeber berücksichtigt somit auch hier explizit den Grundsatz der Wesentlichkeit. Als wesentlich gelten dabei jene Chancen und Risiken, die einen signifikanten Einfluss auf den künftigen Geschäftsverlauf oder die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben können und insofern geeignet sind, die Entscheidungen der Lageberichtsadressaten zu beeinflussen (vgl. → B 500 Rn. 61; DRS 20.146). Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit sind sowohl die Eintrittswahrscheinlichkeit als auch die betragsmäßige Auswirkung zu berücksichtigen (vgl. Selchert/Erhardt/Fuhr/Greinert Prüfung des Lageberichts S. 200–204; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 120).
- 119 Risiken, die durch **risikoreduzierende Maßnahmen** (bspw. durch Versicherung oder Termingeschäft) teilweise begrenzt werden, können entweder vor diesen ergriffenen Maßnahmen zur Risikobegrenzung (sog. Bruttomethode) oder danach (sog. Nettomethode) beschrieben werden (DRS 20.157). Werden Risiken vollständig kompensiert, sind sie nicht berichtspflichtig. Verbleibt trotz Kompensationsmaßnahme ein Restrisiko, so ist dies anzugeben (DRS 20.157; vgl. Fink/Kajüter Lageberichterstattung S. 282). Die Maßnahmen zur Risikobegrenzung sind in jedem Fall darzustellen und bei Anwendung der Bruttomethode zusätzlich zu beurteilen (DRS 20.157). Entsprechendes gilt für Chancen (DRS 20.165).
- 120 Um die Klarheit und Übersichtlichkeit des Risikoberichts zu erhöhen, sind die Risiken entweder in gleichartigen **Risikokategorien** zusammenzufassen oder in einer Rangfolge zu ordnen (DRS 20.162). Durch die Bildung einer Rangordnung werden die Risiken entspr. ihrer relativen Bedeutung dargestellt (DRS 20.163). Die Kategorisierung von Risiken kann sich entspr. dem Management Approach an der Einteilung orientieren, die auch im internen Risikomanagementsystem verwendet wird (DRS 20.164). Als Risikokategorien werden in DRS 20.164 Umfeldrisiken, Branchenrisiken, leistungswirtschaftliche Risiken, finanzwirtschaftliche Risiken und sonstige Risiken vorgeschlagen (vgl. hierzu im Folgenden mwN auch Prigge Konzernlageberichterstattung S. 180–187).
- 121 **Umfeldrisiken** ergeben sich aus der Änderung ökonomischer (bspw. Konjunktur, Wechselkurse, Zinsniveau), politisch-rechtlicher (bspw. Steuern, neue Gesetze), ökologischer, gesellschaftlicher oder technologischer Faktoren.
- 122 **Branchenrisiken** resultieren bspw. aus möglichen Änderungen der Branchenkonjunktur, der Marktbedingungen oder der Wettbewerbsverhältnisse.
- 123 **Leistungswirtschaftliche Risiken** können aus den betrieblichen Aufgabebereichen wie Beschaffung, Absatz, Investition, Produktion sowie Forschung

und Entwicklung oder auch aus den betrieblichen Funktionsbereichen Planung, Ausführung und Kontrolle resultieren.

- 124 **Finanzwirtschaftliche Risiken** resultieren idR aus der Verwendung von Finanzinstrumenten, über die im Finanzrisikobericht zu berichten ist (vgl. dazu → Rn. 143 ff.).
- 125 **Sonstige Risiken** sind all jene Einzelrisiken, die keiner der zuvor genannten Kategorien zugeordnet werden können. Hierzu zählen zB rechtliche Risiken, die aus laufenden oder drohenden Gerichtsprozessen, Reklamationen oder Schadenersatzforderungen resultieren oder steuerliche Risiken aufgrund von Steuernachzahlungen. Auch unternehmensstrategische Risiken resultierend aus strategischen Entscheidungen der Unternehmensleitung bspw. hinsichtlich Beteiligungsportfolio, Investitionen, Produktportfolio, Standorten oder Strategien sowie Personalrisiken, die sich bspw. aus Problemen bei der Personalbeschaffung, der Personalentwicklung oder der Personalfreisetzung sowie der Fluktuation von Mitarbeitern auf Schlüsselpositionen ergeben, können unter den sonstigen Risiken subsumiert werden. Gleiches gilt für informationstechnische Risiken, die aus der Verwendung von Informationstechnologie resultieren, wie zB die Sicherheit der EDV-Systeme oder die Sicherheit des Datenbestandes.
- 126 Um die Klarheit und Übersichtlichkeit des Chancenberichts zu erhöhen, sind auch hier die Chancen entweder in gleichartigen Kategorien zusammenzufassen oder in einer Rangfolge zu ordnen, die sie entspr. ihrer relativen Bedeutung zeigt (DRS 20.165 iVm DRS 20.162 f.). Als Chancenkategorien kommen hierfür Chancen aus der Entwicklung der Rahmenbedingungen, unternehmensstrategische Chancen, leistungswirtschaftliche Chancen und sonstige Chancen infrage (vgl. im Folgenden Prigge Konzernlageberichterstattung S. 210–214).
- 127 Chancen können aus veränderten **Rahmenbedingungen** entstehen. Dies betrifft bspw. ökonomische Veränderungen (eine positive Konjunkturentwicklung, Wechselkurse, Zinsniveau) und politisch-rechtliche Veränderungen wie Steuersenkungen. Über positive Branchenentwicklungen ist gesondert zu berichten.
- 128 **Unternehmensstrategische Chancen** ergeben sich aus strategischen Entscheidungen des Managements, wie bspw. Unternehmenskäufe, Standortentscheidungen oder Produktportfolio.
- 129 **Leistungswirtschaftliche Chancen** betreffen die betrieblichen Aufgabenbereiche Beschaffung, Absatz, Produktion sowie Forschung und Entwicklung und können sich bspw. durch sinkende Beschaffungspreise oder bessere Vertriebswege ergeben.
- 130 **Sonstige Chancen** sind all jene Einzelchancen, die keiner der zuvor genannten Kategorien zugeordnet werden können.
- 131 Die wesentlichen Chancen und Risiken sind gem. § 289 Abs. 1 S. 4 HGB zu **beurteilen** und zu **erläutern**, womit die **Berichterstattungsintensität** angesprochen wird. Eine reine Aufzählung ist somit nicht ausreichend (so im Ergebnis auch DRS 20.149). Vielmehr muss deren Bedeutung für die Gesell-

schaft ersichtlich werden. Dazu bietet es sich an, sowohl die Eintrittswahrscheinlichkeit als auch die Auswirkung darzustellen (vgl. Kajüter BB 2004, 427 (430)). Für die Erläuterung ist eine weitergehende Erklärung, Kommentierung und Interpretation der Chancen und Risiken erforderlich (DRS 20.11). Hierzu ist sowohl auf die Ursachen als auch auf die Konsequenzen der Chancen und Risiken einzugehen (DRS 20.149; Wolf DStR 2005, 438 (442)). Auch wesentliche Änderungen ggü. dem Vorjahr sind anzugeben (DRS 20.159).

- 132 **Quantifizierte Angaben** zu den dargestellten Chancen und Risiken sind immer dann erforderlich, wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und diese Angaben für die Adressaten des Lageberichts entscheidungsrelevante Informationen darstellen (DRS 20.152). Hierbei ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen. Bei quantifizierten Angaben sind das Bewertungsmodell und zugrunde liegende Annahmen zu erläutern (DRS 20.152).
- 133 Für die Festlegung des **Zeitraums** der Berichterstattung über Chancen und Risiken ist der Wirkungszusammenhang mit der Berichterstattung zur voraussichtlichen Entwicklung (vgl. → Rn. 104 ff.) zu berücksichtigen. Die Berichterstattung zu Chancen und Risiken sollte sich somit mindestens auf das dem Abschlussstichtag folgende Geschäftsjahr erstrecken (vgl. → Rn. 108; im Ergebnis so auch Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 249).
- 134 Auf Risiken, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden können (**bestandsgefährdende Risiken**), ist gesondert hinzuweisen; sie sind explizit als solche zu bezeichnen (DRS 20.148). Bestandsgefährdende Risiken sind jene, die zu einer Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB zwingen können (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1414). Die Gründe, die zur Aufgabe des Grundsatzes der Unternehmensfortführung geführt haben, sind zu erläutern. Hierbei sind sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Gefährdungspotentiale zu berücksichtigen, wie bspw. erhebliche dauerhafte Verluste, drohender Kreditenzug, Kürzungen von Kreditlinien, Wegfall von Absatzmärkten, riskante Spekulationsgeschäfte, falsche Produktwahl, Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 127).
- 135 Über die Einzeldarstellung der wesentlichen Chancen und Risiken hinaus sollte die Berichterstattung zu den Chancen und Risiken mit einer **zusammenfassenden Beurteilung der Chancen- und Risikosituation** der Gesellschaft durch die Unternehmensleitung schließen (DRS 20.160; so auch Kaiser WPg 2005, 405 (416); Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 131; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 67 iVm § 315 Rn. 247). Hier kann auf die Gesamtrisikosituation sowie auf die Risikotragfähigkeit des Unternehmens eingegangen werden (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 120). Auch kann hier auf das Chancen-Risiko-Verhältnis eingegangen werden (vgl. Wolf DStR 2005, 438 (442)).

- 136 Bestehen aus Sicht der Unternehmensleitung im Ausnahmefall keine wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung, ist dies durch eine **Negativerklärung** zu verdeutlichen (vgl. Baetge/Schulze DB 1998, 937 (942); Kaiser WPg 2005, 405 (413)).

#### 4. Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs

- 137 § 289 Abs. 1 HGB wurde durch das TUG im Jahr 2007 um einen neuen S. 5 erweitert, nach dem die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs bestimmter Gesellschaften eine Erklärung zur Ordnungsmäßigkeit des Lageberichts abgeben müssen. Hierdurch wurden die Vorgaben der EU-Transparenzrichtlinie (vgl. Abl. 2004 L 390, 38) in deutsches Recht transformiert.
- 138 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft (oder einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft iSd § 264a Abs. 1 HGB), die als Inlandsemittent (§ 2 Abs. 14 WpHG) Wertpapiere (§ 2 Abs. 1 WpHG) begibt und keine Kapitalgesellschaft iSd § 327a HGB ist, haben gem. § 289 Abs. 1 S. 5 HGB schriftlich zu versichern, dass im Lagebericht nach bestem Wissen der Geschäftsverlauf einschl. des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild vermittelt wird und dass die wesentlichen Chancen und Risiken iSv S. 4 beschrieben sind. Diese Versicherung wird auch als „**Bilanzeid**“ (oder „Lageberichtseid“; BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 102) bezeichnet und ist der Sec. 302 des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act nachempfunden (vgl. BT-Drs. 16/2498, 55). Eine entspr. Versicherung ist auch für den Jahresabschluss erforderlich (§ 264 Abs. 2 S. 3 HGB). Der Bilanzeid soll eine Vertrauensbildungs-, Signal-, Abschreckungs- sowie Appell- und Warnfunktion erfüllen (vgl. Fleischer ZIP 2007, 97 (103–105); vgl. zum Bilanzeid auch Böcking/Stein DK 2006, 753 (761); Heldt/Ziemann NZG 2006, 652; Velte StuB 2007, 102; Göres DK 2007, 15; Rodewald/Unger BB 2006, 1917; vgl. für Rechtsfolgen einer unzutreffenden Abgabe des Bilanzeids → B 500 Rn. 87).
- 139 In den **Anwendungsbereich** von § 289 Abs. 1 S. 5 HGB fallen alle Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs (sowie deren Stellvertreter (§ 94 AktG)) der Gesellschaft, unabhängig von ihrem jeweiligen Ressort (vgl. BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 104; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 75).
- 140 **Gegenstand** der Erklärung ist die Versicherung, dass die für die Aufstellung des Lageberichts geltenden Vorschriften des § 289 Abs. 1 S. 1 und 4 HGB eingehalten wurden (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 80). So ist zum einen zu versichern, dass der Geschäftsverlauf einschl. des Geschäftsergebnisses und die Lage der Gesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild vermittelt wird (S. 1). Zum anderen ist zu versichern, dass die wesentlichen Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft beschrieben sind (S. 4).

- 141 Im ursprünglichen Entwurf des TUG war auf die einschränkenden Worte „nach bestem Wissen“ zunächst bewusst verzichtet worden (vgl. BT-Drs. 16/2498, 55). In die endgültige Gesetzesfassung wurde der sog. **Wissensvorbehalt**, der durch die Worte „nach bestem Wissen“ zum Ausdruck kommt, indes nach zahlreicher Kritik aufgenommen. Hiermit wurde auch dem Anliegen des Bundesrates Rechnung getragen (vgl. BT-Drs. 16/3644, 58). Durch den Wissensvorbehalt wird zum Ausdruck gebracht, dass „nur vorsätzliches und nicht auch fahrlässiges Handeln bei der Abgabe des Bilanzeids, bezogen auf die Richtigkeit der Angaben in den Unternehmensabschlüssen, rechtliche Folgen auslösen soll“ (BT-Drs. 16/3644, 58). Für die richtige Abgabe des Bilanzeids ist es für die vertretungsberechtigten Organe indes nicht ausreichend, sich nur auf vorhandenes Wissen zurückzuziehen, sondern vielmehr erforderlich, sich um ein möglichst vollständiges Wissen hinsichtlich der vorgeschriebenen Rechnungslegungsangaben zu bemühen. Dies entspricht der allg. Sorgfaltspflicht (vgl. BT-Drs. 16/3644, 58).
- 142 Die Erklärung gem. § 289 Abs. 1 S. 5 HGB bezieht sich zwar auf den Lagebericht, ist aber nicht Teil des Lageberichts, sondern ein **eigenständiges Instrument** der Jahresfinanzberichterstattung (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 137). Dies wird durch den Gesetzeswortlaut in § 289 Abs. 1 S. 5 HGB („dem Lagebericht **beizufügenden** schriftlichen Erklärung“), aber auch durch die Offenlegungsvorschrift gem. § 325 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB deutlich, in der explizit zwischen Jahresabschluss, Lagebericht und den Erklärungen nach § 264 Abs. 2 S. 3 HGB und § 289 Abs. 1 S. 5 HGB unterschieden wird. Folglich ist die Erklärung gem. § 289 Abs. 1 S. 5 HGB auch nicht Gegenstand der Prüfung des Lageberichts gem. § 317 Abs. 2 HGB (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 72; BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 105).

### III. Angaben nach § 289 Abs. 2 HGB

#### 1. Finanzrisikobericht

- 143 Eine weitere Änderung der Lageberichterstattung durch das BilReG betrifft § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB, mit dem Unternehmen zu Angaben zu bestimmten Finanzrisiken und ihrem Management verpflichtet werden (**Finanzrisikobericht**). Hiermit werden die Vorgaben der EU-Fair-Value-Richtlinie 2001/65/EG (vgl. Abl. 2001 L 283, 28) für den Lagebericht umgesetzt (vgl. zur Umsetzung der Fair Value-Richtlinie in Deutschland auch Bieg/Heyd Fair Value/Kirsch/Dohrn S. 129–154).
- 144 Die Berichterstattung in Bezug auf Finanzinstrumente kann als **Spezialfall bzw. Konkretisierung der allg. Risikoberichterstattung** nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB interpretiert werden (vgl. Kaiser WPg 2005, 405 (415)). Sie ist auch im Zusammenhang mit den nach § 285 Nr. 18, 19 und 20 HGB erforderlichen Anhangangaben zu Finanzinstrumenten zu sehen (vgl. Böcking BB 2005, 5

(6)). Der Finanzrisikobericht als Teil des Lageberichts ergänzt insofern diese Angaben des Anhangs (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 787).

- 145 Angaben gem. § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB sind erstens nur erforderlich, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft **von Belang** ist. Der Gesetzgeber berücksichtigt damit auch hier explizit den Grundsatz der Wesentlichkeit. Bezugspunkt für die Wesentlichkeit ist die Lage der Gesellschaft zum Abschlussstichtag oder die voraussichtliche Entwicklung; ein Merkmal reicht nach dem Gesetzeswortlaut aus. Liegen keine berichtspflichtigen Sachverhalte vor, ist keine Fehlanzeige erforderlich. Sie ist aber wünschenswert (aA Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 86).
- 146 Angaben nach § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB sind zweitens nur im Hinblick auf Finanzinstrumente erforderlich. Der Begriff „**Finanzinstrument**“ wird weder im HGB noch in den EU-Richtlinien definiert. Der Gesetzgeber hat hierauf bewusst verzichtet, da der Begriff „nach einhelliger Auffassung der hierzu befragten Experten schwer zu definieren“ (BT-Drs. 15/4054, 37) ist und der Bereich der Finanzinstrumente zudem durch Innovationen einem starken Wandel unterliegt (vgl. BT-Drs. 15/4054, 37). Nach DRS 20.11 sind Finanzinstrumente alle Verträge, die für eine der beteiligten Seiten einen finanziellen Vermögensgegenstand und für die andere Seite eine finanzielle Verbindlichkeit oder ein Eigenkapitalinstrument schaffen. Unter die Berichtspflicht fallen somit Wertpapiere, Derivate, Finanzanlagen, Forderungen oder Verbindlichkeiten sowie Aktien und GmbH-Anteile (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 164; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 144). Maßgeblich ist dabei, ob das Finanzinstrument von der Gesellschaft zum Abschlussstichtag verwendet wird, unabhängig davon, ob es in der Bilanz erfasst ist oder nicht (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 90 iVm § 315 Rn. 320).
- 147 Nach § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. a HGB ist im Lagebericht auf die **Risikomanagementziele und -methoden** der Gesellschaft einschl. ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die iRd Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch die Gesellschaft einzugehen.
- 148 Die Erläuterungspflicht besteht nicht hinsichtlich des gesamten Früherkennungssystems iSv § 91 Abs. 2 AktG, sondern nur für das Risikomanagement in Bezug auf Finanzinstrumente (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 165).
- 149 Zu den **Risikomanagementzielen** ist darzustellen, ob das Unternehmen bestimmte Risiken in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten grds. vermeidet oder ob das Unternehmen bereit ist oder gezwungen wird, bestimmte Risiken einzugehen (DRS 20.184). Der Finanzrisikobericht sollte grds. Aussagen zur Risikobereitschaft des Unternehmens enthalten, also die Risikoneigung der Geschäftsführung beim Einsatz von Finanzinstrumenten

verdeutlichen (so auch Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 90 iVm § 315 Rn. 326).

- 150 Im Rahmen der Berichterstattung zu den **Risikomanagementmethoden** ist darzustellen und zu erläutern, wie das Unternehmen eingegangene Risiken in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten steuert (DRS 20.185). Hierzu gehören Aussagen zu Maßnahmen der Risikoreduktion und Risikoüberwälzung. Zudem ist über die beim Abschluss von Sicherungsgeschäften verwendete Systematik sowie die Art und die Kategorien der verschiedenen Sicherungsgeschäfte zu informieren (vgl. BT-Drs. 15/3419, 31). Zu erläutern ist insbes., welche Finanzinstrumente zur Absicherung welcher Risiken eingesetzt werden (vgl. Müßig Bilanzielle Risikovorsorge S. 192).
- 151 Unabhängig davon, ob die Finanzinstrumente Teil einer Sicherungsbeziehung sind oder isoliert verwendet werden, ist einzugehen auf (DRS 20.185):
- Die Art der Risiken, die gesichert werden,
  - die Art der Sicherungsbeziehung (hierbei ist zu unterscheiden zwischen der Absicherung von einzelnen Posten und Postengruppen sowie der Absicherung von Nettopositionen (Mikro-, Portfolio-, Makro-Hedge)),
  - die Maßnahmen zur Sicherstellung der beabsichtigten Effektivität der Risikoabsicherungen (darunter sind zB die kontinuierliche Beobachtung von Risikolimits und ggf. Anpassungen des Sicherungsumfangs zu verstehen),
  - die antizipativen Sicherungsbeziehungen.
- 152 Gemäß § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b HGB ist im Lagebericht außerdem einzugehen auf die **Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen**, denen die Gesellschaft in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten ausgesetzt ist. Die Berichterstattungspflicht bezieht sich explizit nur auf diese vier Risikokategorien in Bezug auf Finanzinstrumente. Entsprechende Risiken aus anderen Bereichen der geschäftlichen Tätigkeit werden von der Berichterstattungspflicht gem. § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b HGB nicht erfasst (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 90 iVm § 315 Rn. 331).
- 153 **Preisänderungsrisiken bzw. Marktpreisrisiken** resultieren aus nachteiligen Veränderungen von Marktpreisen oder preisbeeinflussenden Parametern. Hierzu gehören insbes. Zinsänderungsrisiken, Wechselkursrisiken, Preisrisiken von Eigenkapitaltiteln sowie Rohstoffrisiken (DRS 20.11).
- 154 Als **Ausfallrisiko** wird das Risiko des teilweisen oder vollständigen Ausfalls von Forderungen oder anderen schuldrechtlichen Instrumenten bezeichnet. Es umschließt va das Kreditrisiko, das Emittentenrisiko und das Kontrahentenrisiko jew. einschl. des Länderrisikos (DRS 20.11).
- 155 **Liquiditätsrisiken** bestehen darin, Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht nachkommen zu können. Dazu gehören auch das Refinanzierungsrisiko und das Marktliquiditätsrisiko (DRS 20.11).
- 156 **Risiken aus Zahlungsstromschwankungen** resultieren daraus, dass die aus einem Finanzinstrument erwarteten künftigen Zahlungsströme schwanken und

damit betragsmäßig nicht festgelegt sind. So können sich bspw. im Fall von variabel verzinslichen Fremdkapitalinstrumenten solche Schwankungen aufgrund von Veränderungen der effektiven Verzinsung des Finanzinstruments ergeben, ohne dass damit nennenswerte korrespondierende Veränderungen des entspr. beizulegenden Zeitwerts eintreten (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1427). Der deutsche Gesetzgeber hat dabei eine sprachliche Anpassung vorgenommen, indem er den in der Fair-Value-Richtlinie verwendeten Begriff „Cashflow Risiken“ durch den deutschen Begriff „Risiken aus Zahlungsstromschwankungen“ ersetzt hat (vgl. BT-Drs. 15/3419, 31).

- 157 Im Finanzrisikobericht sind dabei die **Art** und das **Ausmaß** jedes dieser Risiken anzugeben (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 90 iVm § 315 Rn. 337). Zu erläutern sind nur offene Risikopositionen, also jene Risiken, die nicht durch konkrete Sicherungsgeschäfte gedeckt sind (DRS 20.182). Der **Umfang** und der **Detaillierungsgrad** der Berichterstattung richten sich auch hier nach Art, Umfang und der Struktur der Risiken bzw. des risikoverursachenden Geschäfts. Hierbei ist auf die Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder die voraussichtliche Entwicklung abzustellen (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 90 iVm § 315 Rn. 337 sowie DRS 20.187).
- 158 Die Berichterstattung über Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten gem. § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB darf in die allg. **Chancen- und Risikoberichterstattung** (→ Rn. 116 ff.) integriert werden, wenn dies die Klarheit und Übersichtlichkeit des Lageberichts nicht beeinträchtigt (DRS 20.180). Dies dürfte insbes. dann der Fall sein, wenn nur wenige Finanzinstrumente eingesetzt werden und die Ausführungen daher wenig umfangreich sind (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 150).

## 2. Forschungs- und Entwicklungsbericht

- 159 Gemäß § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 HGB ist im Lagebericht auch auf den Bereich Forschung und Entwicklung einzugehen (**Forschungs- und Entwicklungsbericht**). Dies gilt für Gesellschaften, die **selbst** Forschung und Entwicklung betreiben oder **Dritte** damit beauftragen (vgl. Kuhn DStR 1993, 491; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 350). Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten des Unternehmens, die im Auftrag Dritter durchgeführt werden (Auftragsforschung), fallen hingegen nicht unter die Berichtspflicht nach § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 HGB (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 352); darüber ist aber ggf. im Wirtschaftsbericht zu berichten (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 155).
- 160 Für eine zutreffende Beurteilung der Lage und der voraussichtlichen Entwicklung einer Gesellschaft sind Informationen zum Bereich Forschung und Entwicklung regelmäßig von erheblicher Bedeutung. Die **Wettbewerbsfähig-**

keit und die Marktposition einer Gesellschaft werden in verschiedenen Branchen maßgeblich von der Qualität und dem Umfang vergangener und künftiger Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten geprägt (vgl. Korte/Mujkanovic PiR 2017, 345; Hartung Anhang und Lagebericht S. 143). Hierzu zählen bspw. die Chemie-, Pharma-, Luft- und Raumfahrt-, Gentechnik-, Informationstechnologie- und Automobilindustrie (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 154). Aber auch Handels- und Beratungsunternehmen haben zT erhebliche Entwicklungskosten (vgl. Böcking/Stein DK 2006, 753 (759)). Insofern kommt der Forschungs- und Entwicklungsbericht den Informationsbedürfnissen der Lageberichtsadressaten hinsichtlich der **Zukunftsvorsorge** durch Forschung und Entwicklung nach (vgl. MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 104; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 152).

**161** Die Begriffe „Forschung“ und Entwicklung“ werden in den Lageberichts-vorschriften nicht definiert. Was darunter zu verstehen ist, ergibt sich aber aus § 255 Abs. 2a S. 2 und 3 HGB (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 352; Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 183). Danach ist unter **Forschung** „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allg. Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“, zu verstehen. Hierzu gehören sowohl die Grundlagenforschung als auch die angewandte Forschung (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 788). **Entwicklung** meint hingegen „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“

**162** Bezüglich **Inhalt** und **Umfang** verlangt das Gesetz ein „**Eingehen**“ auf den Bereich Forschung und Entwicklung. Lediglich anzugeben, dass Forschung und Entwicklung betrieben wird, genügt nicht (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 353). Die Ausführungen müssen einen Einblick in die allg. Ausrichtung der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sowie deren Intensität vermitteln (DRS 20.49).

Hierzu sind zunächst **Ziele und Schwerpunkte** der Forschung und Entwicklung anzugeben (so auch Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 156). Durch diese Angaben können zwar nicht direkt konkrete Ergebnisse prognostiziert werden, sie bieten aber Hinweise auf Erfolgspotenziale des Unternehmens (vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 168). Es ist außerdem auf den **Faktoreinsatz** (Input) im Bereich Forschung und Entwicklung einzugehen (vgl. Brockhoff WPg 1982, 237 (243)). Hierzu gehören Angaben zu entspr. Aufwendungen, Investitionen und Mitarbeitern (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 186). Ebenso ist über die **Ergebnisse** (Output) von Forschung und Entwicklung zu informieren. Dies können bspw. Patente, vergebene Lizenzen

oder neue Fertigungsverfahren sein. Details müssen dabei nicht berichtet werden (→ Rn. 166). Auch Angaben zum Umsatz neuer Produkte stellen ein Indiz für Ergebnisse dar (vgl. Krumbholz Qualität publizierter Lageberichte S. 178).

Wesentliche **Veränderungen der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten** ggü. dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern (DRS 20.51; vgl. Greinert KoR 2004, S. 57).

- 163** Eine **verbale Berichterstattung** ist grds. ausreichend (glA Kuhn DStR 1993, 491 (492); Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 353); zum Faktoreinsatz und zu den Ergebnissen der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sind quantitative Angaben zu machen, sofern diese Informationen für die Adressaten wesentlich sind (DRS 20.49).
- 164** Auf die Angaben gem. § 285 Nr. 22 HGB, wonach im Fall der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag (**Aktivierungsquote**) im Anhang anzugeben sind, darf uE im Lagebericht verwiesen werden, um eine Doppelangabe zu vermeiden (glA Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 158; Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 354; aA IDW WP-HdB/Wollmert/Philippsen/Sultana G Rn. 819).
- 165** Betreibt ein Unternehmen keine Forschung und Entwicklung, obwohl dies aufgrund der Branchenzugehörigkeit zu erwarten wäre, so ist das Unternehmen verpflichtet, auf diesen Tatbestand in Form einer **Fehlanzeige** hinzuweisen und ihn zu begründen, da die Lageberichtsadressaten die Lage und die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft ansonsten nicht zutreffend beurteilen können (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 95 iVm § 315 Rn. 350; IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1430). Betreibt ein Unternehmen keine Forschung und Entwicklung und ist diese auch nicht branchenüblich, so darf die Berichterstattung grds. entfallen (vgl. Baetge/Fischer/Paskert Lagebericht S. 46 f.). Indes ist im Zuge aktueller Entwicklungen, wie zB dem Trend zur Digitalisierung, neu zu bewerten, ob es bspw. für die Finanzbranche, die in der Vergangenheit kaum Forschung und Entwicklung betrieben hat, zwischenzeitlich nicht doch branchenüblich geworden ist, wesentliche Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu betreiben (vgl. Korte/Mujanovic PiR 2017, 345 (346)).
- 166** Angaben zum Bereich Forschung und Entwicklung sind iRd Berichterstattung ein **sensibler Bereich**, da die Gefahr besteht, dass Konkurrenten diese Informationen zu ihren Gunsten auswerten. Details, bspw. zu neuen Patenten, müssen deshalb nicht veröffentlicht werden (vgl. zu den Grenzen der Berichterstattung auch → B 500 Rn. 66 ff.).
- 167** Große Gesellschaften haben in die Analyse die bedeutsamsten **nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis

des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind (§ 289 Abs. 3 HGB, → Rn. 92 ff.). Dazu werden regelmäßig Leistungsindikatoren aus dem Bereich Forschung und Entwicklung gehören, da dieser Bereich in verschiedenen Branchen eine hohe Bedeutung für die „Zukunftsfähigkeit“ eines Unternehmens hat (vgl. → Rn. 160).

### 3. Zweigniederlassungsbericht

**168** Nach § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 HGB ist im Lagebericht auch auf bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft einzugehen (**Zweigniederlassungsbericht**).

**169** **Hintergrund** dieser Berichtspflicht ist die Tatsache, dass der wirtschaftliche Einfluss von Zweigniederlassungen dem von Tochterunternehmen entsprechen kann. Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, sollen die Offenlegungspflichten für Zweigniederlassungen an die von Tochterunternehmen angenähert werden; maW soll verhindert werden, inländische Offenlegungspflichten durch das Einrichten ausländischer Gesellschaften zu unterlaufen (vgl. Fey DB 1994, 485; Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 159; MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 111). Der Zweigniederlassungsbericht soll „dem Berichtsadressaten einen Eindruck von der regionalen Ausbreitung des Unternehmens und seinen Aktivitäten vermitteln, um darauf aufbauend Geschäftsverlauf, Lage und künftige Entwicklung des Unternehmens anhand der damit verbundenen Marktpräsenz besser beurteilen zu können“ (Fink/Kajüter Lageberichterstattung S. 157).

**170** Der **Begriff der Zweigniederlassung** wird vom Gesetz nicht definiert. Es kann zur Konkretisierung des Begriffs auf die in der Literatur, zT unter Berufung auf die Rechtsprechung, entwickelten Merkmale zurückgegriffen werden. Danach ist eine Zweigniederlassung üblicherweise durch die folgenden Merkmale gekennzeichnet (vgl. Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung HGB § 289 Rn. 121; Fey DB 1994, 485 (486); MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 114; ähnlich DRS 20.11):

- Dauerhafte Einrichtung,
- räumliche Trennung von der Hauptniederlassung,
- personelle und organisatorische Eigenständigkeit ggü. der Hauptniederlassung,
- Geschäftstätigkeit iRd Unternehmensgegenstandes der Hauptniederlassung,
- Möglichkeit zur selbständigen Teilnahme am Geschäftsverkehr,
- Weisungsgebundenheit im Innenverhältnis,
- fehlende eigene Rechtspersönlichkeit und Rechtsfähigkeit.

Betriebsstätten und Repräsentanzen gehören nicht zu den Zweigniederlassungen (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 100).

**171** Von der Berichterstattungspflicht werden sowohl **inländische als auch ausländische** Zweigniederlassungen erfasst. Für die Feststellung, ob eine Zweigniederlassung vorliegt, ist die Eintragung im Handelsregister gem.

§§ 13 ff. HGB oder in einem vergleichbaren ausländischen Register unerheblich. Ihr kommt nach hM nur deklaratorische Bedeutung zu (vgl. Fey DB 1994, 485 (486)). Sofern die in → Rn. 170 genannten Kriterien erfüllt sind, ist über die entspr. Zweigniederlassung zu berichten.

- 172 Nach dem Gesetzeswortlaut ist auf bestehende Zweigniederlassungen „**ein-zugehen**“. Der konkret geforderte **Inhalt** des Zweigniederlassungsberichtes wird vom Gesetzgeber nicht beschrieben. Der Berichterstattungsumfang richtet sich nach der Bedeutung einer Zweigniederlassung für die wirtschaftliche Gesamtbeurteilung der Gesellschaft (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 792; Hahnefeld DStR 1993, 1596). Ein bloßes Aufzählen der jeweiligen Niederlassungen ist im Angesicht des Gesetzeswortlauts „einzugehen“ jedoch idR nicht ausreichend (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 101; Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 204). Mindestens anzugeben sind gem. DRS 20.38c (vgl. auch bereits Fey DB 1994, 485 (486)):
- Sitz aller in- und ausländischen Zweigniederlassungen,
  - abweichende Firmierungen, die die Hauptniederlassung nicht erkennen lassen,
  - wesentliche Veränderungen zum Vorjahr (bspw. Sitzverlegung, Neugründung, Schließung).

Bei Unternehmen, die über eine Vielzahl gleichrangiger und gleichartiger Niederlassungen verfügen, ist es aufgrund der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit sowie der Klarheit und Übersichtlichkeit zulässig, Zweigniederlassungen einer Region zusammenzufassen. Über wirtschaftlich bedeutende Niederlassungen ist indes stets einzeln zu berichten (vgl. Fey DB 1994, 485 (486); Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 162).

- 173 Weitergehende Informationen zu den wesentlichen **wirtschaftlichen Eckdaten** (zB Anschrift, Mitarbeiterzahl, Umsatz, Tätigkeitsschwerpunkte) müssen nur dann aufgeführt werden, wenn sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft erforderlich sind (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 163; BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289 Rn. 130; ähnlich Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 101). Wird durch derartige Informationen eher ein Einblick in die wirtschaftliche Lage der einzelnen Zweigniederlassung als in die der berichtenden Gesellschaft gewährt, besteht keine Berichtspflicht (vgl. Fey DB 1994, 485 (487)).

- 174 Auch die **Form** der Berichterstattung ist durch den Gesetzgeber nicht vorgegeben. Sie hat insbes. den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu erfüllen. Grundsätzlich ist eine ausformulierte, aufzählende Darstellung ausreichend. Bei einer Vielzahl von Zweigniederlassungen sollte aber eine tabellarische Darstellung gewählt werden. Die Zweigniederlassungen können dabei nach Regionen oder Segmenten gegliedert werden. Auch eine Darstellung mithilfe einer Landkarte, die die geographische Verteilung der Haupt- und Zweigniederlassungen zeigt, kann sinnvoll sein (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 164; Fey DB 1994, 485

(487); Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 209; MüKoHGB/Palmes § 289 Rn. 116; Veit BB 1997, 461 (463); ähnlich DRS 20.38b).

- 175 Hat die berichtende Gesellschaft keine Zweigniederlassungen im In- oder Ausland, muss kein Zweigniederlassungsbericht aufgestellt werden. Eine Pflicht zur Fehlanzeige besteht nicht, aus Gründen der Klarheit ist eine Fehlanzeige indes empfehlenswert (glA Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 165).

#### 4. Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien

- 176 Sind im Anhang Angaben zum Bestand an **eigenen Aktien** gem. § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG zu machen, verlangt § 289 Abs. 2 S. 2 HGB darauf einen **Verweis** im Lagebericht. Diese im Zuge des BilRUG eingeführte Berichtspflicht soll der Klarstellung dienen (vgl. BR-Drs 23/15, 85).

#### IV. Bericht über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems nach § 289 Abs. 4 HGB

- 177 § 289 Abs. 4 HGB schreibt kapitalmarktorientierten Gesellschaften iSd § 264d HGB vor, die wesentlichen Merkmale des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess im Lagebericht zu beschreiben. Mit Umsetzung des Art. 46a Abs. 1 Buchst. c Bilanz-RL idF Abänderungs-RL 2006/46/EG durch das BilMoG wurde der Lagebericht um diesen Berichtsteil für kapitalmarktorientierte Unternehmen erweitert. Von dem in Art. 46a Abs. 2 Bilanz-RL idF Abänderungs-RL 2006/46/EG enthaltenen Wahlrecht, die Anforderungen des Art. 46a Abs. 1 Buchst. c in einem gesonderten Bericht zu veröffentlichen, wurde also nicht Gebrauch gemacht (dazu kritisch IDW Stellungnahme v. 4.1.2008 FN-IDW 2008, 9 (17)). Ziel dieser Vorschrift ist – nach vorangegangenen Bilanzskandalen (Enron, Worldcom und Parmalat) – das Vertrauen des Kapitalmarkts in die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnungslegung EU-weit zu stärken (vgl. BT-Drs. 16/10067, 39 und 76 f.) und damit die Corporate Governance zu verbessern (vgl. Erwgr. Nr. 1 Abänderungs-RL 2006/46/EG).
- 178 Der **Berichtspflicht** nach § 289 Abs. 4 HGB unterliegen neben kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften und kapitalmarktorientierten Personhandelsgesellschaften iSd § 264a Abs. 1 HGB auch kapitalmarktorientierte Unternehmen, die unter § 5 Abs. 2a iVm § 5 Abs. 2 S. 2 PublG fallen. Außerdem ist § 289 Abs. 4 HGB von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie von Versicherungsunternehmen iSd § 264d HGB, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden (§ 340a Abs. 1 HGB; § 341a Abs. 1 S. 1 HGB), anzuwenden (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289 Rn. 120).
- 179 **Gegenstand** des § 289 Abs. 4 HGB ist das vorhandene Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess. Die

Vorschrift verpflichtet Unternehmen explizit nicht zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems oder eines Risikomanagementsystems (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76; Velte/Weber KoR 2008, 640 (644)). Falls derartige Systeme nicht vorhanden sind, so ist dies durch Fehlanzeige im Lagebericht kenntlich zu machen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76; dies als eher theoretischen Fall bezeichnend Withus KoR 2009, 440 (441)). Auch enthalten weder der Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung Angaben zur konkreten Gestaltung dieser Systeme. Im Hinblick auf die stets unternehmensindividuelle Konkretisierung solcher Systeme ist dies auch sachgerecht (vgl. Nimwegen Vermeidung und Aufdeckung von Fraud S. 32). Sowohl die Einrichtung als auch die Gestaltung eines internen Kontrollsystems und eines Risikomanagementsystems bleiben also insoweit dem Geschäftsführungsorgan der Gesellschaft und dem ihm zur Verfügung stehenden Ermessensspielraum überlassen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76; allg. dazu Kölner Komm AktG/Mertens/Cahn AktG § 76 Rn. 9–41). Allerdings dürfte für typische kapitalmarktorientierte Unternehmen aufgrund der Sorgfaltspflicht des Vorstands gem. § 93 Abs. 1 AktG eine Verpflichtung zur Einrichtung solcher Systeme bestehen (vgl. dazu auch Nimwegen Vermeidung und Aufdeckung von Fraud S. 36). Gerade bei diesen Unternehmen scheint eine angemessene Geschäftsführung nur mithilfe solcher Systeme möglich. Entsprechend wird auch in der Gesetzesbegründung betont, dass „die unzureichende Einrichtung eines internen Kontrollsystems und eines internen Risikomanagementsystems die Möglichkeit einer Sorgfaltspflichtverletzung durch die Geschäftsführungsorgane bergen kann“ (BT-Drs. 16/10067, 76).

**180** Mit § 289 Abs. 4 HGB ist keine Verpflichtung verbunden, nach der das Unternehmen oder der Abschlussprüfer Ausführungen zur **Effektivität** des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess machen müssen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76 sowie DRS 20.K178). Die inhaltlichen Anforderungen des § 289 Abs. 4 HGB bleiben also hinter den Anforderungen des Sarbanes-Oxley Act zurück (so auch Küting/Pfitzer/Weber BilMoG-HdB/Füser/Wader/Fischer S. 585; zum Sarbanes-Oxley Act s. ausf. Menzies Sarbanes-Oxley Act). Die eingeführte Regelung trägt aber trotzdem zu einer Verbesserung der Corporate Governance bei. Denn allein für die Beschreibung der erwähnten Systeme ist eine Auseinandersetzung mit diesen notwendig (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76). Die Neuregelung dürfte also zu einer stärkeren Sensibilisierung der beteiligten Personen im Hinblick auf das interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem beitragen (vgl. Nimwegen Vermeidung und Aufdeckung von Fraud S. 36).

**181** Die erforderliche Berichterstattung nach § 289 Abs. 4 HGB **beschränkt** der Gesetzgeber allerdings in zweifacher Hinsicht (vgl. auch Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1024)). Zum einen hat das Unternehmen nur rechnungslegungsbezogene Aspekte des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems zu beschreiben. Zum anderen sind nur die wesentlichen Merkmale der beiden Systeme zu beschreiben, womit der Gesetzgeber den Detaillierungsgrad der notwendigen Angaben einengt.

- 182** Der Gesetzgeber beschränkt sich auf eine Angabepflicht zum **Rechnungslegungsprozess**, um zu verhindern, dass die Unternehmen schutzwürdige Interessen außerhalb der Rechnungslegung preisgeben müssen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76 f.; dazu kritisch Weber/Lentfer/Köster IRZ 2007, 367 (369)). Eine zu umfangreiche Kommunikation über das interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem könnte die schutzwürdigen Interessen gefährden (vgl. IDW WPg 2005, 176 (178)). Die rechnungslegungsbezogenen Aspekte muss das Unternehmen aber preisgeben. Der Gesetzgeber macht keine Aussage dazu, was unter dem Begriff „Rechnungslegungsprozess“ zu verstehen ist. Er sollte jedoch weit ausgelegt werden (glA Strieder BB 2009, 1002 (1003); Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 260). Schließlich geht es nicht nur um die Abbildung aggregierter Zahlen im Jahresabschluss, sondern auch um das Zustandekommen dieser Zahlen. Es geht also auch um die hinter den Jahresabschlusszahlen liegenden Prozesse, und zwar von der Kontierung und Buchung von Geschäftsvorfällen bis hin zur Aufstellung der Rechnungslegungsinstrumente (vgl. Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 169). Beispielsweise könnte deutlich gemacht werden, wie bestimmte ungewöhnliche Transaktionen gehandhabt werden und wie sichergestellt wird, dass diese zutreffend im Jahresabschluss abgebildet werden.
- 183** Indes ist eine derartig ausf. Beschreibung nicht für jede Transaktion vorgesehen. Die Gesellschaft ist nur zur Beschreibung der **wesentlichen Merkmale** – mithin die Strukturen und Prozesse – des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems verpflichtet (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76 sowie DRS 20.K170). Der Umfang der Beschreibungen ist abhängig von den unternehmensindividuellen Gegebenheiten (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76). Wesentlich erscheinen Merkmale immer dann, wenn zu erwarten ist, dass ihre (Nicht-)Angabe die Entscheidungen der Adressaten beeinflussen wird. Die Adressaten müssen sich auf Basis der angegebenen Daten ein Bild von den wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess machen können (vgl. BT-Drs. 16/10067, 76). Der verständige Adressat soll durch die Ausführungen in die Lage versetzt werden, die mit der Rechnungslegung verbundenen Risiken einschätzen zu können (DRS 20.K168). Eine reine Beschreibung der Bestandteile des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems als Mindestangabe (so Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1025)) scheint uE als zu aggregiert. Denn dies würde zu einer inhaltsleeren Berichterstattung in Form von Textbausteinen führen. Eine Beschreibung der Systeme bezogen auf Bilanzpostenebene kann indes nicht gefordert werden (vgl. Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1025)).
- 184** In der Literatur gibt es eine Vielzahl unterschiedlicher **inhaltlicher Abgrenzungen** für die Begriffe „internes Kontrollsystem“ und „Risikomanagementsystem“ (vgl. dazu Schoberth/Servatius/Thees BB 2006, 2571 (2571 f.)). Eine Diskussion über die „richtige“ Begriffsabgrenzung soll an dieser Stelle indes

nicht stattfinden. Für die Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems ist vielmehr von Bedeutung, welches Verständnis der Gesetzgeber zugrunde legt. Der Gesetzgeber nimmt eine inhaltliche Abgrenzung mehr oder weniger vor, indem er gleichzeitig grob umreißt, welche Inhalte zu beschreiben sind (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 261).

- 185 Laut der Begr. zum RegE umfasst das **interne Kontrollsystem** die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung, zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sowie zur Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften (vgl. BT-Drs. 16/10067, 77). Der Gesetzgeber orientiert sich mit dieser Abgrenzung an dem rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem nach IDW PS 261 nF (vgl. IDW PS 261 nF Rn. 19 und Rn. 21 f.; Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (78)). Nach IDW PS 261 nF Rn. 20 unterteilt sich das interne Kontrollsystem weiter in ein internes Steuerungssystem und ein internes Überwachungssystem. Zu letztgenanntem gehört auch das interne Revisionssystem, soweit es einen Rechnungslegungsbezug aufweist (so auch BT-Drs. 16/10067, 77).

DRS 20 greift dies auf und konkretisiert die Berichtsanforderungen in Bezug auf das interne Kontrollsystem dahingehend, dass die Ausführungen die Grundsätze und Verfahren zur Sicherung der Normenkonformität der Rechnungslegung zu umfassen haben. Ebenso sind Ausführungen zum internen Revisionssystem aufzunehmen, soweit es die Wirksamkeit der Kontrollen im Rechnungslegungsprozess betrifft (DRS 20.K174). Dabei kann zB eingegangen werden auf bestehende Bilanzierungsrichtlinien, Organisation und Kontrolle der Buchhaltung sowie Ablauf der Abschlusserstellung, Grundzüge der Funktionstrennung zwischen Abteilungen, Aufgabenzuordnung bei der Erstellung des Abschlusses und des Lageberichts, Mitwirkung externer Dienstleister an der Erstellung von Abschluss und Lagebericht, Zugriffsregelungen im EDV-System, Kontrollprozesse iSd Vier-Augen-Prinzips (DRS 20.K175).

- 186 Das **Risikomanagementsystem** bezogen auf den Rechnungslegungsprozess hat nach Ansicht des Gesetzgebers im Vergleich zum internen Kontrollsystem eine eher untergeordnete Bedeutung (vgl. BT-Drs. 16/10067, 77). Eine Bedeutung sieht der Gesetzgeber in erster Linie im Zusammenhang mit der handelsbilanziellen Abbildung von Risikoabsicherungen. Daher sei zu erwarten, dass sich die Beschreibungen auf die Überwachung und Steuerung von in der Rechnungslegung abzubildenden Bewertungseinheiten beschränken werden (vgl. BT-Drs. 16/10067, 77).

Die Auslegung des DRSC ist indes breiter gefasst. So ist gem. DRS 20.K177 in Bezug auf das Risikomanagementsystem einzugehen auf die Maßnahmen zur Identifizierung und Bewertung von Risiken, die dem Ziel der Normenkonformität der Rechnungslegung entgegenstehen könnten, Maßnahmen zur Begrenzung erkannter Risiken sowie Maßnahmen im Zusammenhang mit der Überprüfung erkannter Risiken hinsichtlich ihres Einflusses auf den Abschluss

und die entspr. Abbildung dieser Risiken. Zu beachten ist, dass es bei den Angaben zum Risikomanagementsystem nicht um das Auflisten der Risiken selbst geht (vgl. Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (78)). Die Berücksichtigung von Risiken hat im Jahresabschluss sowie den sonstigen risikospezifischen Berichtsteilen des Lageberichts stattzufinden.

187 Offen bleibt in diesem Zusammenhang, in welchem **Verhältnis das Risikomanagementsystem zum internen Kontrollsystem** steht (vgl. auch Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1024 f.)). Aus dem Wortlaut des Gesetzes sowie aus der Gesetzesbegründung könnte geschlossen werden, dass es sich um zwei eigenständige Systeme handle (vgl. Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (78); Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1024 f.)). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass zahlreiche Überschneidungen und Verbindungen zwischen den hier beschriebenen Systemen bestehen, sodass die darauf bezogenen Ausführungen auch zusammen erfolgen können (DRS 20.K171). So ist es zB Aufgabe des internen Kontrollsystems mittels bestimmter Sicherungsmaßnahmen wie dem Vier-Augen-Prinzip zu kontrollieren, ob die durch das Risikomanagementsystem eingeleiteten Maßnahmen zur Risikosteuerung auch umgesetzt und eingehalten werden. Insofern dürfen die beiden Systeme nicht getrennt voneinander betrachtet werden. Für die Beschreibung der rechnungslegungsbezogenen Aspekte des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems könnte insoweit auch eine Strukturierung anlehnend an COSO II sachgerecht sein. Hiernach ist das interne Kontrollsystem integraler Bestandteil des Risikomanagementsystems (vgl. COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework, 2004, S. 25). Sollte das interne Kontroll- bzw. das Risikomanagementsystem bezogen auf die Rechnungslegungsprozesse tatsächlich auf einem solchen allg. **anerkannten Rahmenkonzept** beruhen, so ist dies anzugeben (DRS 20.K172).

188 In der Gesetzesbegründung wird auf die Möglichkeit hingewiesen, dass die Ausführungen zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems nach § 289 Abs. 4 HGB mit den Angaben nach § 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB zusammengefasst werden dürfen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 77). Mit einer solchen Verknüpfung kann unnötigen Doppelungen und dem Auseinanderziehen von inhaltlich zusammenhängenden Sachverhalten im Lagebericht entgegengewirkt werden.

## V. Bericht zur Übernahme-situation nach § 289a HGB

### 1. Vorbemerkung

189 Durch das Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. 2006 I 1426) wurden die Vorgaben der EU-Übernahmerichtlinie (vgl. Abl. 2004 L 142, 12–23) in deutsches Recht transformiert. Die Vorgaben aus § 289a HGB waren erstmals auf Jahresabschlüsse anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 begonnen haben. Im Lagebericht sind seitdem Angaben zu Übernahmehindernissen

der Gesellschaft zu veröffentlichen. Dieser Teil des Lageberichts kann in Analogie zu den bisherigen Bezeichnungen als **Bericht zur Übernahme-situation** bezeichnet werden.

- 190 Von den Angabepflichten des § 289a HGB werden **AG und KGaA** erfasst, die durch die Ausgabe von **stimmberechtigten Aktien** einen organisierten Markt iSd § 2 Abs. 7 WpÜG in Anspruch nehmen. Die Angabepflicht besteht nicht für Gesellschaften, die einen organisierten Markt iSd § 2 Abs. 7 WpÜG lediglich durch Schuldverschreibungen, Genussscheine, Derivate, Pfandbriefe oder Anleihen in Anspruch nehmen (vgl. BT-Drs. 16/1003, 24). Auch die Inanspruchnahme eines organisierten Marktes durch die Ausgabe von stimmrechtslosen Vorzugsaktien iSd § 139 AktG begründet keine Berichtspflicht (vgl. Glade/Haak/Hellich DK 2004, 455 (457)).
- 191 Das **Ziel** der Übernahmerichtlinie war die „Schaffung einer Rahmenregelung für Übernahmeverfahren“ (BT-Drs. 16/1003, 12). Hierdurch sollen die Interessen der Aktionäre bei Übernahmeangeboten und sonstigen Kontrollerwerben geschützt werden (vgl. BT-Drs. 16/1003, 12). Potenzielle Bieter sollen durch die Berichtspflichten nach § 289a HGB „in die Lage versetzt werden, sich vor der Abgabe eines Angebots ein umfassendes Bild über die mögliche Zielgesellschaft und ihre Struktur sowie etwaige Übernahmehindernisse zu machen“ (BT-Drs. 16/1003, 24). Die potenziellen Bieter können so die Chancen einer Übernahme besser bestimmen (vgl. Kindler/Horstmann DStR 2004, 866 (868)) und ein mögliches Übernahmeangebot leichter vorbereiten (vgl. Meckl/Hoffmann BFuP 2006, 519 (529)). Bestehende Übernahmehindernisse können sich zudem negativ auf die Beschaffung von Kapital und letztlich auch auf den Aktienkurs auswirken (vgl. Merkt/Binder BB 2006, 1285 (1291)). Insoweit wird mit den Angaben zur Übernahme-situation auch das Informationsbedürfnis von potenziellen Investoren befriedigt, die keine Übernahme des Unternehmens beabsichtigen.
- 192 Die Angaben nach § 289a HGB sind **jährlich** im Lagebericht zu machen, und zwar unabhängig davon, ob ein Übernahmeangebot für die Gesellschaft vorliegt oder ein solches zu erwarten ist (vgl. BT-Drs. 16/1003, 24). Es sind die Verhältnisse am Abschlussstichtag zugrunde zu legen (DRS 20.K189).
- 193 Gegenstand zahlreicher Kritik ist die Platzierung der Angaben im Lagebericht anstatt im Anhang (vgl. IDW FN-IDW 2006, 419 (419 f.); Glade/Haak/Hellich DK 2004, 455 (460); Merkt/Binder BB 2006, 1285 (1291); Schüppen BB 2006, 165 (170); Küting/Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 179). So dient der Anhang der Erläuterung von Angaben des Jahresabschlusses, während im Lagebericht die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft und die voraussichtliche Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken dargestellt werden. Sachlich wären die Angaben zur Übernahme-situation demnach dem Anhang zuzurechnen und dort zu platzieren (vgl. hierzu IDW FN-IDW 2006, 419 (419 f.)).

## 2. Einzelangaben

### a) Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals

- 194 Gemäß § 289a S. 1 Nr. 1 HGB ist die **Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals** anzugeben; bei verschiedenen Aktiengattungen sind für jede Gattung die damit verbundenen Rechte und Pflichten und der Anteil am Gesellschaftskapital anzugeben. Wenn diese Angaben bereits im Anhang zu machen sind, darf dies im Lagebericht unterbleiben (vgl. § 289a S. 2 HGB). Indes ist dann gem. § 289a S. 3 HGB auf die Angaben im Anhang zu verweisen. Der Verweis erfordert die Angabe der gesetzlichen Vorschrift und die Stelle, an der die Angabe im Anhang zu finden ist (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289a Rn. 70).
- 195 Bei der AG entspricht das gezeichnete Kapital dem Grundkapital. Dieses Grundkapital der Aktiengesellschaft kann in verschiedene **Gattungen** eingeteilt sein. Die Bestimmung einer Aktiengattung richtet sich dabei nach § 11 AktG. Eine Gattung bilden demnach Aktien, die mit gleichen Rechten ausgestattet sind. Dies sind bspw. Stammaktien, stimmrechtslose Vorzugsaktien, stimmberechtigte Vorzugsaktien und Aktien mit Nebenpflichten (vgl. BT-Drs. 16/1003, 24).
- 196 Jede Aktiengattung ist mit ihrem jeweiligen Anteil am Grundkapital aufzuführen. Für jede Aktiengattung sind zudem die durch sie vermittelten Rechte und Pflichten anzugeben. Bei Stammaktien ist ein Verweis auf die entspr. Regelungen ausreichend (DRS 20.K193). Bei Vorzugsaktien ist der Inhalt der mit diesen Aktien verbundenen Vorzüge im Lagebericht zu beschreiben. Hinsichtlich der Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals sind für jede Aktiengattung die Anzahl der ausgegebenen Aktien, (sofern vorhanden) der Nennbetrag der Aktien und die Zahl der Aktien jeden Nennbetrags sowie die Art der ausgegebenen Aktien (Nennbetrags- oder Stückaktie, Inhaber-, Namens- oder vinkulierte Namensaktie) anzugeben (DRS 20.K191).
- 197 Fraglich ist, ob auch Angaben zu **Wandelschuldverschreibungen** und **Optionsanleihen**, die ein Recht zum Bezug von Aktien gewähren, im Bericht zur Übernahmesituation zu machen sind. Wandelschuldverschreibungen und Optionsanleihen bestimmen bis zur tatsächlichen Ausübung zwar nicht die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals, sie beeinflussen die Möglichkeit zur Übernahme eines Unternehmens aber unter Umständen erheblich (vgl. Maul/Muffat-Jeandet AG 2004, 306 (309); Seibt/Heiser ZGR 2005, 200 (236 f.) in Bezug auf die EU-Übernahmerichtlinie; Seibt/Heiser AG 2006, 301 (315) in Bezug auf den RegE zum Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetz). Um dem Zweck des Berichts zur Übernahmesituation gerecht zu werden, ist es deshalb erforderlich, auch Angaben zu Wandelschuldverschreibungen und Optionsanleihen zu machen, zumindest hinsichtlich des Umfangs des neuen Grundkapitals im Fall der Ausübung sämtlicher Umtausch- bzw. Bezugsrechte (glA Baetge/Kirsch/Thiele/Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289a Rn. 29; Küting/

Weber Rechnungslegung-HdB/Kajüter HGB §§ 289, 289a-f Rn. 182). Dies verlangt auch der Grundsatz der Vollständigkeit. Werden entspr. Angaben schon nach § 160 Abs. 1 Nr. 5 AktG im Anhang gemacht, ist ein Verweis ausreichend.

### **b) Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen**

- 198** Gemäß § 289a S. 1 Nr. 2 HGB sind Beschränkungen anzugeben, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen, auch wenn sich die Beschränkungen aus Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern ergeben, allerdings nur soweit sie dem Vorstand bekannt sind.
- 199** Beschränkungen können ua aus gesetzlichen Vorschriften resultieren (DRS 20.K195). Bei einer gesetzlichen Beschränkung genügt ein Verweis auf das Gesetz (DRS 20.K195). Zeitliche Restriktionen können eine Beschränkung erwirken, bspw. wenn die Stimmrechte erst nach Ablauf einer bestimmten Frist nach Ausgabe der Aktien ausgeübt werden können (vgl. Maul/Muffat-Jeandet AG 2004, 306 (309)). Erfasst werden des Weiteren Satzungsbestimmungen, wie bspw. Beschränkungen in der Übertragbarkeit von Aktien aufgrund des Erfordernisses einer Genehmigung der Gesellschaft bei vinkulierten Namensaktien nach § 68 Abs. 2 AktG (vgl. BeckOGK/Kleindiek, HGB § 289a Rn. 13).
- 200** Zudem sind Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern berichtspflichtig, die die Übertragung von Wertpapieren und/oder Stimmrechten einschränken. Solche sog. Stimmbindungsverträge sind insbes. bei Unternehmen, an denen Mitglieder mehrerer Familienstämme beteiligt sind, anzutreffen (vgl. Glade/Haak/Hellich DK 2004, 455 (460)).
- 201** Voraussetzung für die Angabepflicht des § 289a S. 1 Nr. 2 HGB ist, dass dem Vorstand die Beschränkungen „bekannt“ sind. Dies ist der Fall, wenn er schriftlich oder mündlich in Kenntnis gesetzt wurde; bloße Vermutungen, die sich zB auf eine Berichterstattung in den Medien stützt, begründen keine Berichtspflicht (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289a Rn. 33). Durch die Angabepflicht des § 289a S. 1 Nr. 2 HGB wird weder ein Auskunftsrecht noch eine Erkundigungspflicht des Vorstands begründet, ebenso wenig besteht eine Verpflichtung seitens der Aktionäre, dem Vorstand bestehende Stimmbindungsverträge anzuzeigen (DRS 20.K196).

### **c) Direkte und indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 % der Stimmrechte überschreiten**

- 202** Gemäß § 289a S. 1 Nr. 3 HGB sind direkte oder indirekte Beteiligungen am Kapital anzugeben, die 10 % der Stimmrechte überschreiten. Wenn diese Angaben bereits im Anhang zu machen sind, darf dies im Lagebericht unterbleiben (vgl. § 289a S. 2 HGB). Indes ist dann gem. § 289a S. 3 HGB auf die Angaben im Anhang zu verweisen.

**203** Für die Zurechnung indirekter Beteiligungen sind dabei die Vorschriften der §§ 34 f. WpHG entspr. anzuwenden (DRS 20.K199). Berichtspflichtig sind nur die der Gesellschaft mitgeteilten Beteiligungen. Anzugeben sind mindestens Name und Staat bzw. Firma, Sitz und Staat des Aktieninhabers (DRS 20.K200; vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289a Rn. 38). Eine tabellarische Darstellung ist aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit zu empfehlen.

#### **d) Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen**

**204** Gemäß § 289a S. 1 Nr. 4 HGB sind die Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen, anzugeben und die Sonderrechte sind zu beschreiben. Die Inhaber dieser Aktien müssen namentlich genannt werden.

**205** Entsprechende Aktien, die Kontrollbefugnisse verleihen, sind im deutschen Aktienrecht eine Ausnahme. Von § 289a S. 1 Nr. 4 HGB werden zB jene Aktien erfasst, die dem Inhaber das Recht geben, Mitglieder in den Aufsichtsrat gem. § 101 Abs. 2 AktG zu entsenden (vgl. BT-Drs. 16/1003, 25; DRS 20.K203). Als Sonderrechte kommen außerdem Weisungsrechte oder Zustimmungs- und Widerspruchsrechte auf Basis von Satzungsbestimmungen infrage. Eine Bündelung von Stimmrechten zu einer Kontrolle iSv § 29 Abs. 2 WpÜG fällt hingegen nicht unter die Berichtspflicht des § 289a S. 1 Nr. 4 HGB (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289a Rn. 39).

#### **e) Art der Stimmrechtskontrolle bei der Beteiligung von Arbeitnehmern**

**206** Gemäß § 289a S. 1 Nr. 5 HGB ist die Art der Stimmrechtskontrolle anzugeben, wenn Arbeitnehmer am Kapital beteiligt sind und sie ihre Kontrollrechte nicht unmittelbar ausüben. Da nach deutschem Aktienrecht eine Trennung von Stimmrecht und Aktie unzulässig ist (§ 12 Abs. 1 S. 1 AktG), kommt dieser Angabepflicht in Deutschland nur eine geringe praktische Bedeutung zu (vgl. Lanfermann/Maul BB 2004, 1517 (1519); BT-Drs. 16/1003, 25).

**207** Eine mittelbare Stimmrechtsausübung kann aber bspw. vorliegen, wenn von Arbeitnehmern gehaltene Aktien diesen in gemeinsamer Berechtigung zustehen und die Stimmrechte aus diesen Aktien durch einen gemeinschaftlichen Vertreter ausgeübt werden (DRS 20.K205). Auch bei einer Arbeitnehmerbeteiligung über eine Beteiligungsgesellschaft ist zu prüfen, ob hierzu Angaben erforderlich sind (vgl. Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316)). Durch die Angabepflicht werden weder ein Auskunftsrecht oder eine Erkundigungspflicht des Vorstands noch eine Anzeigepflicht für den Arbeitnehmer begründet (DRS 20.K206).

**f) Bestellung und Abberufung von Vorstandsmitgliedern und Satzungsänderungen**

- 208 Gemäß § 289a S. 1 Nr. 6 HGB sind die gesetzlichen Vorschriften und Bestimmungen der Satzung über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und über die Änderung der Satzung anzugeben.
- 209 Die Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstands wird durch § 84, § 85 AktG geregelt, Änderungen der Satzung durch § 133, § 179 AktG. Eine Bezugnahme auf die jeweiligen gesetzlichen Vorschriften ist ausreichend. Der wesentliche Inhalt einer Satzungsbestimmung ist hingegen anzugeben, wenn hierdurch gesetzliche Vorschriften ergänzt werden oder von dispositiven Vorschriften abgewichen wird (DRS 20.K208; BT-Drs. 16/1003, 25).

**g) Befugnisse des Vorstands zur Ausgabe und zum Rückkauf von Aktien**

- 210 Gemäß § 289a S. 1 Nr. 7 HGB sind die Befugnisse des Vorstands insbes. hinsichtlich der Möglichkeit anzugeben, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen.
- 211 In der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass hier nicht die allg. gesetzlichen Aufgaben und Befugnisse des Vorstands anzugeben sind (vgl. BT-Drs. 16/1003, 25). Berichtspflichtig sind vielmehr jene Befugnisse, die durch Satzungsbestimmungen oder Beschlüsse der HV bestehen (vgl. BT-Drs. 16/1003, 25).
- 212 Angabepflichtig sind im Wesentlichen konkrete Ermächtigungen zur Ausgabe und zum Rückerwerb von Aktien. Hierunter fallen Ermächtigungen zur Ausübung genehmigten Kapitals nach § 202 ff. AktG, zur Ausgabe von Wandel- oder Gewinnschuldverschreibungen nach § 221 AktG oder zum Erwerb eigener Aktien nach § 71 Abs. 1 Nr. 6–8 AktG. Auch besondere Ermächtigungen oder Beschränkungen, die die Veräußerung oder die Einziehung eigener Aktien betreffen, sind anzugeben (vgl. Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316)).

**h) Wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen**

- 213 Gemäß § 289a S. 1 Nr. 8 HGB sind wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, und die hieraus folgenden Wirkungen, anzugeben.
- 214 Zu konkretisieren ist der Begriff des Kontrollwechsels. Dieser wird weder im HGB noch in der Regierungsbegründung zum Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetz definiert. Für eine Konkretisierung kann aber entspr. dem Regelungszustand der Übernahmerichtlinie auf § 29 Abs. 2 WpÜG verwiesen werden (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289a Rn. 51). Kontrolle idS liegt demnach vor, wenn mindestens 30 % der Stimmrechte an der Zielgesellschaft gehalten werden (DRS 20.K213). Somit werden von der Berichtspflicht

alle Vereinbarungen erfasst, die an das Überschreiten der 30 %-Grenze anknüpfen.

- 215** Angabepflichtig sind nur wesentliche Vereinbarungen, wobei das Merkmal der Wesentlichkeit nicht genauer erläutert wird. Allgemein gültige Grenzwerte kommen hierfür auf jeden Fall nicht infrage (vgl. Sailer AG 2006, 913 (915)). Allgemeiner Konsens besteht in der Literatur dahingehend, dass sich die Wesentlichkeit nicht ausschl. nach den Verhältnissen der Gesellschaft richtet, sondern dass dabei insbes. auf die Sicht eines potenziellen Bieters abzustellen ist (vgl. Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins NZG 2006, 177 (183); Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316); Maul/Muffat-Jeandet, AG 2006, 306 (309)). „Als wesentlich sind alle Vereinbarungen anzusehen, die für die zukünftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage [...] relevant sind und damit für den Bieter und die erfolgreiche Umsetzung seines Angebots von Bedeutung sein könnten“ (DRS 20.K213). Die vereinbarte Rechtsfolge muss geeignet sein, eine mögliche Übernahme zu verhindern oder bedeutend zu erschweren (vgl. Sailer AG 2006, 913 (915)). Ein bedeutender Vertrag liegt idR immer dann vor, „wenn er für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes der Gesellschaft und damit für den Bieter und die erfolgreiche Umsetzung seines Angebots von Bedeutung ist“ (Lanfermann/Maul BB 2004, 1517 (1520)).

Die Abgrenzung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Vereinbarungen kann im Einzelfall schwierig sein, wobei im Zweifelsfall von einer Angabepflicht auszugehen ist. Für den Fall, dass mehrere Verträge Change-of-Control-Klauseln enthalten, die für sich allein betrachtet unwesentlich sind, ist zu untersuchen, ob sie in ihrer Gesamtheit wesentlich sind. Kommt die Gesellschaft dabei zu dem Ergebnis, dass die Vereinbarungen in der Summe wesentlich sind, so ist hierüber zu berichten (DRS 20.K213).

- 216** Der Umfang der Offenlegungspflicht hat sich am Zweck des Berichts zur Übernahmesituation zu orientieren. „Allein die Aussage, dass ein bestimmter Vertrag eine Change of Control-Klausel enthält, ist für einen potenziellen Übernehmer wenig informativ“ (Glade/Haak/Hellich DK 2004, 455 (462)). Damit ein potenzieller Bieter einschätzen kann, ob eine Vereinbarung die Chance einer Übernahme beeinträchtigen kann, ist zunächst der Gegenstand der jeweiligen Vereinbarung, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels steht, zu beschreiben. Des Weiteren sind die Voraussetzungen, unter denen die Bedingung greift, anzugeben (vgl. Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316)). Besonders wichtig für den potenziellen Bieter ist die Angabe der möglichen wirtschaftlichen Folgen, die aus der Vereinbarung resultieren. Hierzu gehört auch ein Hinweis auf die Größenordnung des entspr. Vertrages (vgl. Sailer AG 2006, 913 (918)). Detailangaben, wie bspw. die namentliche Nennung des Vertragspartners, sind indes nicht erforderlich.

- 217** Die Angaben nach § 289a S. 1 Nr. 8 HGB können unterbleiben, soweit sie geeignet sind, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen (§ 289a S. 4 Hs. 1 HGB). Der potenzielle Nachteil, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung festzustellen ist, muss dabei nicht quantifizierbar sein. Die

Erkenntnis, dass immaterielle Nachteile zu erwarten sind, ist ausreichend (DRS 20.K217). Unterbleibt die Veröffentlichung einer wesentlichen Vereinbarung, so ist die Inanspruchnahme der Schutzvorschrift anzugeben (DRS 20.K216).

- 218 Die Formulierung „die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt“ in § 289a S. 4 Hs. 2 HGB ist dahingehend zu verstehen, dass die Schutzvorschrift nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn die Gesellschaft aufgrund anderer Rechtsvorschriften ausdrücklich zur Veröffentlichung der Information verpflichtet ist (vgl. Sailer, AG 2006, 913 (920); Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316) mit Verweis auf Art. 10 Abs. 1 Buchst. j Übernahmerichtlinie).

### i) Entschädigungsvereinbarungen der Gesellschaft

- 219 Gemäß § 289a S. 1 Nr. 9 HGB sind Entschädigungsvereinbarungen der Gesellschaft anzugeben, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder Arbeitnehmern getroffen sind. Wenn diese Angaben bereits im Anhang zu machen sind (§ 285 Nr. 9 Buchst. a HGB), kann dies im Lagebericht unterbleiben (§ 289a S. 2 HGB). Indes ist dann gem. § 289a S. 3 HGB auf die Angaben im Anhang zu verweisen.
- 220 Angabepflichtig sind sämtliche Entschädigungsvereinbarungen, die die Gesellschaft mit Mitgliedern des Vorstands („golden parachutes“) oder mit Arbeitnehmern („tin parachutes“) für den Fall getroffen hat, dass sie aufgrund eines Übernahmeangebots kündigen, ohne triftigen Grund entlassen werden oder ihr Arbeitsverhältnis endet (vgl. BT-Drs. 16/1003, 25). Entschädigungsvereinbarungen, die die Gesellschaft mit Mitgliedern des Aufsichtsrates getroffen hat, werden von § 289a S. 1 Nr. 9 HGB nicht erfasst. Die Wesentlichkeit einer Entschädigungsvereinbarung ist im Gegensatz zu § 289a S. 1 Nr. 8 HGB unerheblich. Alle Entschädigungsvereinbarungen sind anzugeben.
- 221 Der wesentliche Inhalt der Entschädigungsvereinbarung ist zu beschreiben. Um den Informationsinteressen der potenziellen Bieter gerecht zu werden, ist auch die vereinbarte Höhe der jeweiligen Entschädigung anzugeben (so auch Sailer AG 2006, 913 (921); vgl. auch Seibt/Heiser AG 2006, 301 (316), die zudem auch die Nennung der begünstigten Person sowie ihre Position in der Gesellschaft fordern). Ergibt sich der Betrag nicht unmittelbar aus der Vereinbarung, so ist gem. DRS 20.K223 die Berechnungsformel anzugeben.

## VI. Nichtfinanzielle Erklärung

### 1. Allgemeines

- 222 Mit der Veröffentlichung des CSR-RiLiUG im Bundesgesetzblatt am 18.4.2017 (BGBl. 2017 I 802 ff.) wurde die Richtlinie 2014/95/EU (sog. CSR-RL; vgl. Abl. 2014 L 330) in deutsches Recht umgesetzt. Angestoßen wurde die **Entwicklung der CSR-RL** durch die globale Finanzmarktkrise. Als

Reaktion auf die daraus resultierenden wirtschaftlichen Probleme stellte die EU-Kommission in ihrer Mitteilung vom 13.4.2011 mit dem Titel „Binnenmarktakte – Zwölf Hebel zur Förderung von Wachstum und Vertrauen – Gemeinsam für neues Wachstum“ ua fest, dass die Sozial- und Umweltberichterstattung der Unternehmen innerhalb der Union auf ein einheitliches Niveau angehoben werden muss (vgl. KOM(2011) 206, 17; Erwgr. Nr. 1 CSR-RL). Dies wurde in einer weiteren Mitteilung vom 25.10.2011 mit dem Titel „Eine neue EU-Strategie (2011–2014) für die soziale Verantwortung der Unternehmen (CSR)“ bekräftigt (vgl. KOM(2011) 681; Erwgr. Nr. 2 CSR-RL). Nachdem die EU-Kommission am 16.4.2013 einen ersten Vorschlag für eine Richtlinie vorgelegt hat (vgl. KOM(2011) 207), wurde nach den sich daran anschließenden Konsultationsprozessen am 22.10.2014 die Richtlinie 2014/95/EU zur Änderung der Bilanz-RL verabschiedet.

- 223** **Kernelement des CSR-RiLiUG** ist die Verpflichtung bestimmter Unternehmen, eine **nichtfinanzielle Erklärung** nach den Vorschriften der §§ 289b–289e HGB zu erstellen. Erstmals anzuwenden waren diese Vorschriften für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 begonnen haben. Für die betroffenen Unternehmen waren damit neue Berichtspflichten zu unterschiedlichen nichtfinanziellen Aspekten verbunden (vgl. Richter/John/König WPg 2017, 566; Mock ZIP 2017, 1195). Zweck dieser Berichtspflichten ist neben einer Erhöhung der Relevanz, Konsistenz und Vergleichbarkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung die Unterstützung „des Übergangs zu einer nachhaltigen globalen Wirtschaft“ (Erwgr. Nr. 3 CSR-RL). Das Vertrauen der Gesellschaft in das Handeln der Unternehmen soll gestärkt werden (vgl. BT-Drs. 18/9982, 26; Stawinoga/Velte DB 2016, 841; Freiberg PiR 2016, 119). Außerdem sollen Unternehmen mittelbar dazu bewegt werden, sich intensiver mit nichtfinanziellen Aspekten bzw. mit den Auswirkungen ihrer Geschäftstätigkeit auf diese Aspekte zu befassen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 26).
- 224** Mit einiger Verspätung hat die EU-Kommission im Juni 2017 (die Veröffentlichung hätte gem. Art. 2 CSR-RL bis 6.12.2016 erfolgen sollen) unverbindliche „Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen“ veröffentlicht (vgl. KOM(2017) C 215). Diese Leitlinien sollen Unternehmen bei ihrer Berichterstattung unterstützen, sind aber ausdrücklich unverbindlich (vgl. KOM(2017) C 215/4). Indes ist zu bezweifeln, ob die Leitlinien ihren Zweck erfüllen, da sie eher konzeptionell angelegt sind und nur vereinzelt Konkretisierungen für Anwendungsfragen enthalten (vgl. so auch Sopp/Baumüller IRZ 2017, 377 (383); Scheid/Müller DStR 2017, 2240 (2246); für eine positivere Einschätzung Boecker/Zwirner BB 2017, 2155 (2156)).
- 225** Das DRSC hat die Vorgaben des CSR-RiLiUG mit dem DRÄS 8 in **DRS 20** berücksichtigt. Ziel des DRSC war es dabei, die gesetzlichen Anforderungen zu konkretisieren, ohne dabei über diese hinauszugehen (vgl. Müller/Scheid BB 2017, 1835). Die Konkretisierungen des DRS 20 sind im Folgenden berücksichtigt, sofern sie nicht konzernspezifisch sind (vgl. zur Bedeutung des DRS 20 auf Jahresabschlussbene → B 500 Rn. 49).

## 2. Anwenderkreis der nichtfinanziellen Erklärung

- 226 Eine **Kapitalgesellschaft** hat ihren Lagebericht nach § 289b Abs. 1 S. 1 HGB um eine nichtfinanzielle Erklärung zur erweitern, wenn die folgenden Merkmale kumulativ vorliegen:
1. die Kapitalgesellschaft gilt als groß iSv § 267 Abs. 3 S. 1 HGB,
  2. die Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert iSd § 264d HGB und
  3. die Kapitalgesellschaft hat im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.
- 227 Für die Bestimmung der Schwellenwerte nach § 267 Abs. 3 S. 1 HGB sind § 267 Abs. 4–5 HGB entspr. anzuwenden (§ 289b Abs. 1 S. 2 HGB). Dabei ist zu beachten, dass die Merkmale Nr. 1 und Nr. 3 an zwei aufeinander folgenden Stichtagen erfüllt sein müssen (DRS 20.234). Ausnahmen sind Neugründungen oder Umwandlungen. In diesen Fällen ist es ausreichend, wenn die Merkmale Nr. 1 und Nr. 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung bzw. Umwandlung erfüllt sind, um eine Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung auszulösen. Das Merkmal der Kapitalmarktorientierung (Nr. 2) muss nur an dem Abschlussstichtag vorliegen, zu dem der Lagebericht der Kapitalgesellschaft erstellt wird (DRS 20.236).
- 228 **Kreditinstitute und Versicherungen** sind gem. § 340a Abs. 1a S. 1 HGB bzw. § 341a Abs. 1a S. 1 HGB ebenfalls zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet, wenn sie in entspr. Anwendung des § 267 Abs. 3 S. 1 und Abs. 4–5 HGB als groß gelten und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (DRS 20.233). Das Merkmal der Kapitalmarktorientierung ist für die Frage, ob Kreditinstitute und Versicherungen eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen müssen, nicht relevant. Im Übrigen verweisen § 340a Abs. 1a S. 3 HGB bzw. § 341a Abs. 1a S. 3 HGB für weitere Regelungen betreffend die nichtfinanzielle Erklärung auf die §§ 289b–289e HGB.
- 229 Eine Kapitalgesellschaft, die nach § 289b Abs. 1 S. 1 HGB eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen muss, ist nach § 289b Abs. 2 S. 1 HGB unbeschadet anderer **Befreiungstatbestände** (insbes. § 264 Abs. 3 HGB) von dieser Pflicht befreit, wenn die Kapitalgesellschaft in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder eines anderen Vertragsstaats über den EWR im Einklang mit der Bilanz-RL aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält. Dies gilt gem. § 289b Abs. 2 S. 2 HGB auch, wenn das Mutterunternehmen in einem Drittstaat sitzt, die nichtfinanzielle Erklärung aber nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder eines Vertragsstaats über den EWR im Einklang mit der Bilanz-RL aufgestellt und öffentlich zugänglich gemacht wird. Es ist zu beachten, dass diese Befreiungsmöglichkeiten unabhängig von der Berichtsform (vgl. zu den Berichtsformen → Rn. 232 ff.) gelten (vgl. BT-Drs. 18/11450, 44).

Wenn eine Kapitalgesellschaft von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung nach § 289b Abs. 2 S. 1 oder 2 HGB befreit ist, hat sie dies in ihrem Lagebericht mit einer Erläuterung anzugeben, welches Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich macht und wo der Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht ist (§ 289b Abs. 2 S. 3 HGB).

- 230** Die Befreiungsoption nach § 289b Abs. 2 S. 2 HGB ist indes nur relevant, wenn nicht bereits eine Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB vorliegt, da in diesem Fall bereits die Erstellung eines Lageberichts als Anknüpfungspunkt für die Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung nicht gegeben wäre (vgl. Kumm/Woodtli DK 2016, 218 (225)). Obgleich die Befreiungsvoraussetzungen der § 264 Abs. 3, § 289b Abs. 2 S. 2 HGB idR gleichermaßen erfüllt sein dürften, sind die Befreiungsvoraussetzungen in § 289b Abs. 2 S. 2 HGB weniger streng als die in § 264 Abs. 3 HGB und damit nicht entbehrlich (vgl. BT-Drs. 18/9982, 45).
- 231** Der deutsche Gesetzgeber hat bei der Umsetzung des CSR-RiLiUG von dem gem. Erwrgr. Nr. 14 CSR-RL gewährten und im Zuge des Konzeptpapiers des BMJV erwogenen (vgl. BMJV, Konzept zur Umsetzung der CSR-RL – Reform des Lageberichts, 2015, S. 3) Mitgliedstaatenwahlrecht zur Erweiterung des Anwenderkreises über die explizit von der Richtlinie erfassten Unternehmen hinaus keinen Gebrauch gemacht. **Kleine und mittelgroße Unternehmen** liegen damit ebenso wie große nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften **nicht im Anwenderkreis** des CSR-RiLiUG. Allerdings ist zu befürchten, dass große berichtspflichtige Unternehmen ihre Zulieferbetriebe vertraglich dazu verpflichten, die Vorgaben der CSR-RL ebenfalls zu beachten, um die den Lieferketten inhärenten Risiken zu minimieren (vgl. zu den Implikationen für den Mittelstand ausf. Schaefer/Schröder WPg 2017, 1324 ff.). Obgleich kleine und mittelgroße Unternehmen die entspr. Informationen nicht in ihre externe Berichterstattung integrieren müssen, ist anzunehmen, dass ihre berichtspflichtigen Auftraggeber zumindest bestimmte nichtfinanzielle Informationen einfordern werden (vgl. Meeh-Bunse/Hermeling/Schomaker DStR 2016, 2769 (2772); Voland DB 2014, 2815 (2817)). Damit wären faktisch auch kleine und mittelgroße Unternehmen von den Vorgaben der CSR-RL betroffen. Indes existieren für kleine und mittelgroße Unternehmen auch Chancen auf positive Effekte, wenn sich diese freiwillig mit den Vorgaben des CSR-RiLiUG auseinandersetzen (vgl. Meeh-Bunse/Hermeling/Schomaker DStR 2016, 2769 (2772); Müller/Stawinoga/Velte DB 2015, 2217 (2219)).

### 3. Berichtsformen

- 232** Ein zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtetes Unternehmen hat insgesamt fünf unterschiedliche Möglichkeiten seine Berichtspflicht

aus § 289b Abs. 1 S. 1 HGB zu erfüllen (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 185):

- a) Die nichtfinanzielle Erklärung bildet einen besonderen Abschnitt im Lagebericht (§ 289b Abs. 1 S. 1 HGB).
- b) Die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung werden in die Angaben des Lageberichts integriert (§ 289b Abs. 1 S. 3 HGB).
- c) Die nichtfinanzielle Erklärung bildet einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht und wird zusammen mit dem Lagebericht offengelegt oder im Internet veröffentlicht (§ 289b Abs. 3 S. 1 HGB).
- d) Die nichtfinanzielle Erklärung bildet einen besonderen Abschnitt in einem bereits bestehenden gesonderten nichtfinanziellen Bericht (§ 289b Abs. 3 S. 1 HGB).
- e) Die nichtfinanzielle Erklärung wird in einen bereits bestehenden gesonderten Bericht integriert (§ 289b Abs. 3 S. 2 HGB).

Unabhängig von der Berichtsform müssen die inhaltlichen Anforderungen (vgl. → Rn. 240 ff.) an die nichtfinanzielle Erklärung nach § 289c HGB erfüllt werden.

- 233** Der Gesetzgeber gewährt den berichtspflichtigen Unternehmen mit den **unterschiedlichen Berichtsformen** ein hohes Maß an Flexibilität (vgl. BT-Drs. 18/9982, 44 f.). Dabei gibt er keine Hinweise darauf, welche Variante er bevorzugt, sondern legt diese Entscheidung in die Hände der Unternehmen. Indes konterkariert der Gesetzgeber damit eines seiner Ziele der Richtlinie, nämlich die Vergleichbarkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung zu erhöhen (vgl. Kajüter IRZ 2017, 137 (138)).
- 234** Die nichtfinanzielle Erklärung als besonderer Abschnitt im Lagebericht (→ Rn. 232 Option a)) kann mit Blick auf die CSR-RL als Standardfall bezeichnet werden, da alle weiteren Berichtsformen nur als Mitgliedstaatenwahlrechte genannt werden (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 188). Die berichterstattenden Unternehmen haben die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung sinnvollerweise unter einer entspr. aussagekräftigen Überschrift örtlich getrennt von den übrigen Angaben des Lageberichts zu machen. Zur Vermeidung von Doppelangaben kann aus der nichtfinanziellen Erklärung auf Angaben im Lagebericht verwiesen werden (DRS 20.243 f.). Verweise auf Angaben im Anhang sind dagegen nicht zulässig (DRS 20.244).
- 235** Die Möglichkeit, die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung in den Lagebericht zu integrieren (→ Rn. 232 Option b)) folgt aus § 289b Abs. 1 S. 3 HGB. Aus der Formulierung „wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet“ folgt, dass es sich dabei nur um eine Möglichkeit handelt, die Angaben also auch in den Lagebericht integriert werden können und keinen besonderen Abschnitt bilden müssen. Diese Interpretation des Gesetzes, der auch in DRS 20 gefolgt wird (DRS 20.241), wird in der Literatur mehrheitlich vertreten (vgl. Blöink/Halbleib DK 2017, 182 (190); Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger KoR 2017, 225 (226); Freiberg

PiR 2017, 187). Indes gibt es auch Stimmen, die eine Integration der Angaben als nicht gesetzeskonform ansehen (vgl. Ruhnke/Schmidt DB 2017, 2557 (2561); Haaker DB 2017, 922).

- 236** Wenn Unternehmen von der Option des § 289b Abs. 1 S. 3 HGB Gebrauch machen und ihre Angaben in den Lagebericht integrieren, so ist es iSd Übersichtlichkeit und der Vergleichbarkeit empfehlenswert, die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung mithilfe eines Indexes oder einer anderen Form der Übersicht kenntlich zu machen (DRS 20.242). So ist es den Abschlussadressaten im Zweifel auch möglich, zwischen geprüften und ungeprüften Angaben zu unterscheiden (vgl. zur Prüfung der Lageberichtsinhalte → B 500 Rn. 71 ff.). Während der Lagebericht Pflichtbestandteil der gesetzlichen Abschlussprüfung ist, obliegt die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung grds. dem Aufsichtsrat (vgl. dazu ausf. Kirsch/Huter WPg 2017, 1017 ff.).
- 237** Nach § 289b Abs. 3 S. 1 HGB dürfen Unternehmen ihre nichtfinanzielle Erklärung auch als gesonderten Bericht aufstellen (→ Rn. 232 Option c)), wenn darin die inhaltlichen Vorgaben des § 289c HGB erfüllt werden. Der gesonderte Bericht ist dann entweder zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB offenzulegen (§ 289b Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Buchst. a HGB) oder spätestens vier Monate nach Abschlussstichtag für mindestens zehn Jahre auf der Internetseite des Unternehmens zu veröffentlichen (§ 289b Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Buchst. b HGB). In letzterem Fall ist im Lagebericht auf die gesonderte nichtfinanzielle Erklärung hinzuweisen (§ 289b Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Buchst. b HGB).
- 238** Für den Fall, dass Unternehmen ihre nichtfinanzielle Erklärung als gesonderten Bericht erstellen, stellt DRS 20.251 klar, dass die Grundsätze der Lageberichterstattung (vgl. → B 500 Rn. 53 ff.) gleichfalls zu beachten sind. Neben den inhaltlichen Anforderungen des § 289c HGB sind zudem nach § 289b Abs. 3 S. 2 HGB auch die § 289d und § 289e HGB zu beachten.
- 239** Aus § 289b Abs. 3 S. 2 HGB können die Optionen d) und e) (→ Rn. 232) hergeleitet werden. Die nichtfinanzielle Erklärung kann danach auch einen separaten Abschnitt eines bereits bestehenden gesonderten Berichts bilden (→ Rn. 232 Option d)) oder in diesen integriert werden (→ Rn. 232 Option e)). Dies bietet sich bes. für Unternehmen an, die bereits einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 31). Die Ausführungen in → Rn. 234–236 zur nichtfinanziellen Erklärung als besonderer Abschnitt im Lagebericht sowie zu einer Integration der Angaben in diesen sind sinngemäß auch für die nichtfinanzielle Erklärung als besonderer Abschnitt eines bereits bestehenden gesonderten Berichts bzw. eine Integration der Angaben in diesen zu beachten. → Rn. 238 gilt ebenso.

#### 4. Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung

- 240** Die **inhaltlichen Anforderungen** an die nichtfinanzielle Erklärung sind in den §§ 289c–289e HGB festgelegt. Während die prinzipienorientierten Vorga-

ben in § 289c HGB (vgl. → Rn. 243–274) enthalten sind, regelt § 289e das Weglassen von Angaben in Ausnahmefällen (vgl. → Rn. 275–277). § 289d HGB umfasst die Vorgaben zur Nutzung von Rahmenwerken (vgl. → Rn. 241 f.).

- 241 Für die Konkretisierung der prinzipienorientierten Anforderungen des § 289c HGB sieht § 289d S. 1 HGB vor, dass Unternehmen sich an sog. „anerkannten Rahmenwerken“ orientieren können. Was darunter konkret zu fassen ist, wird in § 289d HGB nicht geregelt. Indes werden in der CSR-RL sowie den unverbindlichen Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen Beispiele aufgezählt, die vom deutschen Gesetzgeber in die Begründung des CSR-RiLiUG übernommen wurden. So werden als **anerkannte Rahmenwerke** ua die Leitsätze der OECD für multinationale Unternehmen, die G4 Leitlinien der GRI, der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK), der UN Global Compact sowie der ISO 26000 genannt (vgl. BT-Drs. 18/9982, 52). Indes sind die einzelnen Rahmenwerke sowohl inhaltlich als auch konzeptionell höchst unterschiedlich. Insofern ist es konsequent, dass der Gesetzgeber keines der genannten Rahmenwerke bevorzugt, sondern die Wahl den Unternehmen überlässt, da diese am besten einschätzen können, welches Rahmenwerk ihren Bedürfnissen am besten entspricht, auch wenn so die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit der Berichterstattung eingeschränkt wird (vgl. BT-Drs. 18/9982, 52 f.). Welche(s) Rahmenwerk(e) bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung zugrunde gelegt wird/werden, ist nach § 289d S. 2 HGB anzugeben.
- 242 Im Gegensatz zur Wahl des Rahmenwerks selbst ist die Entscheidung, ob ein Rahmenwerk verwendet wird, nur bedingt freiwillig. Anders als noch im RegE, sieht der finale § 289d S. 2 HGB nämlich eine Erläuterungspflicht vergleichbar mit dem „Comply or explain“-Prinzip (vgl. → Rn. 262 f.) für den Fall vor, dass bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung kein anerkanntes Rahmenwerk genutzt wurde. In diesem Zusammenhang handelt es sich jedoch eher um eine „Apply or explain“-Vorgabe (vgl. Kajüter DB 2017, 617 (623)). Die Präferenz des Gesetzgebers für die Nutzung von Rahmenwerken wird damit deutlich (vgl. BT-Drs. 18/11450, 45). Indes wird aufgrund der beschriebenen Vielfalt der Rahmenwerke hier kein expliziter Bezug zu einzelnen Rahmenwerken hergestellt, sondern die Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung auf allg. Ebene unter Berücksichtigung von DRS 20 ausgelegt.
- 243 Die Regelungen des § 289c HGB über den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung sehen eine **kurze Beschreibung des Geschäftsmodells** der Kapitalgesellschaft vor (§ 289c Abs. 1 HGB). Dabei ist auf die wesentlichen Merkmale des Geschäftsmodells einzugehen. Solche Merkmale sind in DRS 20.37 aufgeführt. Dabei kann es sich zB um den Geschäftszweck, die Produkte und Dienstleistungen eines Unternehmens oder die externen Einflussfaktoren für das Geschäft (zB rechtliche, politische, wirtschaftliche, ökologische und soziale Rahmenbedingungen) handeln.

- 244 Im Unterschied zum allg. Teil des Lageberichts, in dem eine Beschreibung des Geschäftsmodells zumindest nicht zwingend vorgeschrieben ist (vgl. → Rn. 3), ist diese in der nichtfinanziellen Erklärung verpflichtend (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47; Seibt DB 2016, 2707 (2711)). Die Angabe hat **unabhängig von einer Wesentlichkeitsbeurteilung** zu erfolgen (DRS 20.B64). Unternehmen, die ihr Geschäftsmodell bereits im allg. Teil des Lageberichts beschreiben, werden aber idR keinen Anpassungsbedarf haben. Unterschiede sind bes. für den Fall denkbar, dass die nichtfinanzielle Erklärung bspw. Teil eines Nachhaltigkeitsberichtes ist, in dem nichtfinanziellen bzw. nachhaltigen Aspekten größere Bedeutung als im Lagebericht zukommt (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 202). Unternehmen dürfen eine bereits bestehende Beschreibung des Geschäftsmodells in die nichtfinanzielle Erklärung übernehmen oder auf selbige verweisen (DRS 20.243 f.).
- 245 Ein weiterer Pflichtbestandteil der nichtfinanziellen Erklärung sind Angaben zu den **fünf nichtfinanziellen Aspekten**, die in § 289c Abs. 2 HGB kodifiziert sind:
- Umweltbelange (Nr. 1),
  - Arbeitnehmerbelange (Nr. 2),
  - Sozialbelange (Nr. 3),
  - Achtung der Menschenrechte (Nr. 4) und
  - Bekämpfung von Korruption und Bestechung (Nr. 5).
- Unternehmen müssen zu diesen Aspekten Stellung nehmen (vgl. so auch Kajüter DB 2017, 617 (620)), was aus der Formulierung „bezieht sich darüber hinaus zumindest auf folgende Aspekte“ in § 289c Abs. 2 HGB zu schließen ist (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 204). Der Gesetzgeber konkretisiert die Angabepflichten in § 289c Abs. 3 HGB (vgl. → Rn. 253). Dabei stehen die einzelnen Angaben unter einem Wesentlichkeitsvorbehalt (vgl. → Rn. 254), was jedoch nichts an der Pflicht ändert, zu jedem der fünf nichtfinanziellen Aspekte zu berichten.
- 246 Es ist zu beachten, dass es sich bei den fünf nichtfinanziellen Aspekten aus § 289c Abs. 2 HGB nicht um eine abschließende Checkliste handelt (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47). Weitere nichtfinanzielle Aspekte, wie zB Kundenbelange (vgl. Wulf, DStZ 2017, S. 104), können ggf. ebenfalls relevant sein. Die Aufzählung der Aspekte in § 289c Abs. 2 HGB ist zudem nicht als vorgegebene Gliederung zu verstehen. In welcher Reihenfolge über die einzelnen nichtfinanziellen Aspekte berichtet wird, liegt ebenso im Ermessen des berichtenden Unternehmens (DRS 20.260) wie die Entscheidung über eine zusammengefasste Berichterstattung über mehrere nichtfinanzielle Aspekte (DRS 20.263; BT-Drs. 18/9982, 47).
- 247 Die in Anlehnung an die CSR-RL prinzipienorientierte Konkretisierung einzelner Sachverhalte der nichtfinanziellen Aspekte in § 289b Abs. 2 HGB (vgl. Erwgr. Nr. 7 CSR-RL) definiert keine Mindestinhalte, sondern soll den Unternehmen als Orientierung dienen, welche Themen für die Adressaten der

nichtfinanziellen Erklärung interessant sein könnten (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47). Dennoch kann es ggf. sinnvoll sein, auf Ebene eines Sachverhalts zu berichten, wenn dieser eine hervorgehobene Bedeutung für das Geschäftsmodell eines Unternehmers hat (DRS 20.262; Kajüter DB 2017, 617 (620)). Ziel des Gesetzgebers ist es, dass sich die Unternehmen überhaupt mit diesen Sachverhalten befassen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47; → B 500 Rn. 22).

- 248** Die Berichterstattung über **Umweltbelange** sollte Einzelheiten zu aktuellen und vorhersehbaren Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die Umwelt und, soweit angebracht, zur Nutzung erneuerbarer und/oder nicht erneuerbarer Energien, zu Treibhausgasemissionen, zum Wasserverbrauch, zur Luftverschmutzung sowie zum Schutz der biologischen Vielfalt enthalten (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47; Erwgr. Nr. 7 CSR-RL). Eine weitergehende Berichterstattung zu Themen, die für die Geschäftstätigkeit der Unternehmen relevant sind, wird von den Konkretisierungen in § 289b Abs. 2 Nr. 1 HGB nicht ausgeschlossen. So nennt zB auch die CSR-RL mit den Sachverhalten Landnutzung und Werkstoffeinsatz weitere Anhaltspunkte für den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung (vgl. Erwgr. Nr. 17 CSR-RL). Die Berichterstattung zu Umweltbelangen kann an die bereits bislang verpflichtenden Angaben nach § 289 Abs. 3 HGB (vgl. → Rn. 53–59 sowie → Rn. 92–98) anknüpfen und um bislang nicht berücksichtigte Informationen ergänzt werden. Zur Vermeidung von Doppelangaben darf aus der nichtfinanziellen Erklärung auf die entspr. Teile im Lagebericht verwiesen werden (vgl. zu Verweisen im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Erklärung allg. auch → Rn. 274).
- 249** Die Berichterstattung zu **Arbeitnehmerbelangen** kann ebenfalls an die bereits bislang verpflichtenden Angaben im Lagebericht anknüpfen (vgl. → Rn. 48–52 sowie → Rn. 92–98). Indes sind auch hier Ergänzungen vorzunehmen, sofern über bestimmte Informationen, die in der nichtfinanziellen Erklärung zu machen sind, zuvor noch nicht berichtet wurde. Dabei kann es sich zB um Angaben zu Maßnahmen zur Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der internationalen Arbeitsorganisation, zu den Arbeitsbedingungen, zur Achtung des Rechts der Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden, zur Achtung der Rechte der Gewerkschaften, zum Gesundheitsschutz und zur Sicherheit am Arbeitsplatz handeln (vgl. BT-Drs. 18/9982, 48; Erwgr. Nr. 7 CSR-RL).
- 250** Zu **Sozialbelangen** wurde wie zu Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen bereits in der Vergangenheit häufig im Lagebericht informiert. Dabei stehen Sozial- und Arbeitnehmerbelange idR in engem Zusammenhang (vgl. → Rn. 48–52). Diese Praxis kann grds. beibehalten werden. Indes sind die Berichtspflichten für Sozial- und Arbeitnehmerbelange jew. vollständig zu berücksichtigen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 47). Der Gesetzgeber versteht unter Sozialbelangen bspw. den Dialog auf regionaler und kommunaler Ebene, etwa mit lokalen Gemeinschaften wie Kommunen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 48; Erwgr. Nr. 7 CSR-RL).

- 251 Die Berichterstattung in Bezug auf die **Achtung der Menschenrechte** war bis zur Einführung der nichtfinanziellen Erklärung weder Teil der handelsrechtlichen Lageberichterstattung noch von DRS 20 gefordert. Unternehmen, die freiwillig einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlichen, der auf gängigen Rahmenwerken wie den G4-Leitlinien oder dem DNK basiert, können an die entspr. Informationen anknüpfen und diese für die Zwecke der nichtfinanziellen Erklärung ergänzen und aufbereiten, um die Berichtspflicht zu erfüllen (vgl. so auch Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 209). In der CSR-RL werden Angaben zu Maßnahmen, die Unternehmen implementiert haben, um Menschenrechtsverletzungen zu verhindern, als relevante Informationen zu diesem nichtfinanziellen Aspekt genannt (vgl. Erwgr. Nr. 7 CSR-RL). Aufgrund des Verweises in Erwgr. Nr. 9 CSR-RL auf nationale und internationale Rahmenwerke kommen aber nicht nur Angaben zu Maßnahmen zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen in Betracht, die in der direkten Einflussosphäre des Unternehmens liegen, sondern auch solche, die der Überwachung der Lieferkette dienen (vgl. RNE, DNK 2015, Kriterium 17). Damit werden die Verantwortung der berichtspflichtigen Unternehmen für ihre Lieferketten betont und entspr. Angaben gefordert (vgl. Wulf DStZ 2017, 100 (104); Spießhofer NJW 2014, 2473 (2473 f.)).
- 252 Die Berichterstattung in Bezug auf die **Bekämpfung von Korruption** war ebenfalls bis zur Einführung der nichtfinanziellen Erklärung weder Teil der handelsrechtlichen Lageberichterstattung noch von DRS 20 gefordert. Für Unternehmen, die bereits freiwillig einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlichen, sei auf die Ausführungen in → Rn. 251 verwiesen. Bei den Angaben kann es sich zB um Informationen zu bestehenden Instrumenten, Prozessen und Anreizsystemen zur Verhinderung und Vermeidung von Korruption und Bestechung handeln (vgl. BT-Drs. 18/9982, 48; Erwgr. Nr. 7 CSR-RL). Auch der Verweis auf bereits existierende Transparenzfördernde Berichte, wie zB den sog. Zahlungsbericht gem. §§ 341q–341w HGB, kann dazu beitragen, die Berichtspflichten zu erfüllen (vgl. zum Zahlungsbericht mwN Trepte/Siegel WPg 2017, 317 (317 ff.)).
- 253 Welche **Angaben iRd nichtfinanziellen Erklärung** zu machen sind, wird in § 289c Abs. 3 und 4 HGB konkretisiert. Nach § 289c Abs. 3 HGB sind in der nichtfinanziellen Erklärung jew. diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind, einschl.
- einer Beschreibung der von der Kapitalgesellschaft verfolgten Konzepte, einschl. der von der Kapitalgesellschaft angewandten Due-Diligence-Prozesse (Nr. 1),
  - der Ergebnisse dieser verfolgten Konzepte (Nr. 2),
  - der wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende

- negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft (Nr. 3),
- der wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben oder haben werden, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft (Nr. 4),
  - der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind (Nr. 5),
  - soweit es für das Verständnis erforderlich ist, Hinweisen auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu (Nr. 6).
- 254 Die Angabepflichten werden durch den in § 289c Abs. 3 HGB verankerten **Wesentlichkeitsvorbehalt** („sind in der nichtfinanziellen Erklärung jeweils diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die [nichtfinanziellen] Aspekte erforderlich sind“) begrenzt. Damit wird der aus § 289 Abs. 3 HGB bekannte und den Berichtsumfang beschränkende Wesentlichkeitsvorbehalt („soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind“) dem Wortlaut entspr. um eine zusätzliche Bedingung ergänzt (vgl. Kajüter DB 2017, 617 (620)). Informationen müssen danach sowohl für die finanzielle Perspektive eines Unternehmens als auch für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Aspekte relevant sein, damit sie berichtspflichtig sind. Obgleich der Gesetzgeber betont, dass idR beide Bedingungen gleichermaßen erfüllt sein werden (vgl. BT-Drs. 18/9982, 48 f.), handelt es sich damit bei § 289c Abs. 3 HGB dem Wortlaut nach nur um eine Konkretisierung bereits bestehender Berichtspflichten (Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger KoR 2017, 225 (227)), was die Intention der CSR-RL zumindest teilweise konterkariert, falls Unternehmen sich dazu entscheiden, am Status Quo ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung festzuhalten (vgl. → Rn. 223). Indes war der Wesentlichkeitsvorbehalt Gegenstand von Diskussionen im Gesetzgebungsprozess (vgl. dazu detailliert Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 214–218; der Auffassung einer erweiterten Berichtspflicht waren bspw. Lühn ZRFC 2015, 102 (104); Spießhofer NZG 2014, 1281 (1282); vgl. dazu ausf. Huter Die nichtfinanzielle Konzernklärung S. 155 ff.). Kaum zu bestreiten ist im Kontext dieser Diskussion, dass den berichtenden Unternehmen ein gewisser Ermessensspielraum zur Verfügung steht (vgl. ähnlich Wulf, DStZ 2017, 100 (105)).
- 255 Unabhängig davon, ob Wesentlichkeit im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Erklärung streng nach dem Wortlaut des § 289c Abs. 3 HGB oder bspw. in Anlehnung an ein anerkanntes Rahmenwerk (vgl. dazu den Hinweis des Gesetzgebers BT-Drs. 18/9982, 49; exemplarisch für die Bestimmung von

Wesentlichkeit nach den G4 Leitlinien der GRI Günther/Muschallik KoR 2017, 421 (421 ff.)) bestimmt wird, ist den Unternehmen mit Blick auf Erweiterungen der Berichtspflichten zu empfehlen, die Herausforderungen einer umfangreichen nichtfinanziellen Berichterstattung nicht außer Acht zu lassen. Nichtfinanzielle Berichterstattung im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Erklärung muss dabei jedoch in Abgrenzung zu reiner Nachhaltigkeitsberichterstattung immer einen Bezug zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens herstellen (vgl. Seibt DB 2016, 2707 (2711); Kumm/Woodtli DK 2016, 218 (222)).

- 256 Nach § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB sind Unternehmen dazu verpflichtet eine **Beschreibung der von ihnen in Bezug auf die nichtfinanziellen Aspekte verfolgten Konzepte** in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen. Dies schließt auch die vom Unternehmen angewandten **Due-Diligence-Prozesse** ein. Außerdem sind gem. § 289c Abs. 3 Nr. 2 HGB die **Ergebnisse der Konzepte** anzugeben.
- 257 Für die **Beschreibung der verfolgten Konzepte** (§ 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB) ist es wichtig, dass einerseits klar erkennbar ist, auf welchen nichtfinanziellen Aspekt sie sich bezieht (DRS 20.266) und andererseits alle relevanten Eckpunkte, die für das Verständnis eines Konzeptes benötigt werden, auch enthalten sind (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 219). Dazu zählen in jedem Fall **Angaben zu Zielen und Maßnahmen**. Ein Ziel ist nach DRS 20.11 ein „angestrebter Zustand in der Zukunft“. Maßnahmen sind die entspr. Aktivitäten und Prozesse, die dazu beitragen sollen, gesetzte Ziele zu erreichen. Sofern die Ziele intern quantifiziert und mit einem Zeitbezug versehen sind, ist bei der Beschreibung der Ziele darauf einzugehen (DRS 20.267). Gleiches gilt für den Inhalt, also bspw. die Höhe möglicher Investitionen, sowie den Zeitbezug von Maßnahmen (DRS 20.268).
- 258 Zudem ist über die **Ergebnisse der Konzepte** zu berichten (§ 289c Abs. 3 Nr. 2 HGB). Dabei ist bspw. auf den Grad der Zielerreichung und den Stand der Maßnahmenrealisierung einzugehen (DRS 20.275). Ein Soll-Ist-Vergleich erhöht den Informationsgehalt. Nicht ausreichend ist es, nur zum vorgesehenen Endzeitpunkt eines Konzeptes über Zielerreichung und Maßnahmenrealisierung zu berichten, da die Adressaten kontinuierlich über feststellbare Auswirkungen der Konzepte informiert werden sollen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 50). Sind keine Auswirkungen der Konzepte feststellbar, so ist dieser Umstand als Ergebnis ebenfalls berichtspflichtig (DRS 20.276).
- 259 Im Zuge der Darstellung von Zielen und Maßnahmen ist auch darauf einzugehen, wie die Mitglieder der Führungs-, Leitungs- und Aufsichtsgremien eines Unternehmens organisatorisch in den Entwicklungsprozess von Konzepten bzw. die Definition von Zielen und Maßnahmen eingebunden sind (DRS 20.B77). Dies ist relevant, da mit dem CSR-RiLiUG die Verantwortung dieser Gremien auf die gesetzliche Konformität der nichtfinanziellen Erklärung

ausgedehnt wurde (vgl. BT-Drs. 18/9982, 49). Auch über die Einbindung weiterer Stakeholder kann zu berichten sein.

260 Im Rahmen der Beschreibung der von der Kapitalgesellschaft verfolgten Konzepte ist auch auf **angewandte Due-Diligence-Prozesse** einzugehen. Due-Diligence-Prozesse sind nach DRS 20.11 „Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung bestehender oder potenzieller negativer Auswirkungen, die mit der Geschäftstätigkeit [...] verbunden sind“. Dabei geht es um negative Auswirkungen auf die fünf nichtfinanziellen Aspekte. Ein angewandter Due-Diligence-Prozess kann zB eine regelmäßige Abwasserkontrolle eines Chemieunternehmens sein. Zusätzlich zu dieser internen Perspektive ist in der nichtfinanziellen Erklärung auch über Due-Diligence-Prozesse zu berichten, die in Bezug auf die Lieferkette eines Unternehmens angewendet werden, sofern dies bedeutsam und verhältnismäßig ist (DRS 20.270). Zutreffen dürfte das insbes. auf Unternehmen, die wie zB die Automobilindustrie neben anderen Faktoren (DRS 20.271) in erheblichem Maße abhängig von Zulieferern sind (vgl. Kajüter DB 2017, 617 (622)). Zu empfehlen ist außerdem, darauf einzugehen, bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Aspekte durch das berichtspflichtige Unternehmen adressiert werden (DRS 20.272).

261 Der Gesetzgeber weist explizit darauf hin, dass mit dem CSR-RiLiUG weder eine Pflicht zur Entwicklung von Konzepten mit Bezug zu nichtfinanziellen Aspekten noch eine Pflicht zur Implementierung etwaiger Due-Diligence-Prozesse verbunden ist (vgl. BT-Drs. 18/9982, 49). Darüber hinaus wird in der Gesetzesbegründung des CSR-RiLiUG angemerkt, dass ggf. bereits iRd Berichts über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems (vgl. → Rn. 177 ff.) über die in § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB adressierten Due-Diligence-Prozesse berichtet wird (vgl. BT-Drs. 18/9982, 50). Auf diese Angaben darf in der nichtfinanziellen Erklärung verwiesen werden (DRS 20.243 f.).

262 Verfügt ein Unternehmen zu einem der fünf in § 289c Abs. 2 HGB genannten nichtfinanziellen Aspekte über kein Konzept, so ist das in der Spezialregelung des § 289c Abs. 4 HGB beschriebene sog. „**Comply or explain**“-Prinzip zu beachten. Danach sind Unternehmen dazu verpflichtet, klar und begründet zu erläutern, warum kein Konzept zu einzelnen oder allen nichtfinanziellen Aspekten verfolgt wird (DRS 20.290). Unternehmen ist es damit prinzipiell freigestellt, ob hinsichtlich der nichtfinanziellen Aspekte Konzepte verfolgt werden oder nicht. Nicht freigestellt ist ihnen dagegen, entweder über das Konzept oder das Fehlen eines Konzepts zu berichten (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 225). Indes übt die Implementierung des „Comply or explain“-Prinzips eine hohe Anreizwirkung auf die berichtenden Unternehmen aus, gezielt Konzepte zu entwickeln (vgl. Hommelhoff FS Kübler, 2015, 293; Eufinger EuZW 2015, 424 (428)); sowie die Diskussion zum Bericht über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems in Baetge/Kirsch/Thiele/

Böcking/Dutzi/Gros HGB § 289 Rn. 259). So kann nämlich Reputationsschäden vorgebeugt werden, die ggf. aus der negativen Signalwirkung fehlender Konzepte entstehen könnten. Ebendiesen Effekt bezweckt der Gesetzgeber mit dem „Comply or explain“-Prinzip (vgl. Müller/Scheid BB 2017, 1835 (1837)). Es dient ihm als Instrument der mittelbaren Verhaltenssteuerung der Unternehmen (vgl. so auch Kajüter DB 2017, 617 (621)), da so Anreize gesetzt werden, Konzepte auch für grds. nicht wesentliche nichtfinanzielle Aspekte zu entwickeln.

- 263 Enthalten die beschriebenen Konzepte zu den nichtfinanziellen Aspekten keine Angaben zu Due-Diligence-Prozessen, liegt indes kein von § 289c Abs. 4 HGB erfasster Fall vor, sodass das „Comply or explain“-Prinzip folglich nicht einschlägig ist. Auch die Angaben nach § 289c Abs. 3 Nr. 3–6 HGB werden von der Spezialregelung aus § 289c Abs. 4 HGB nicht erfasst und sind folglich immer dann verpflichtend zu machen, wenn die Informationen wesentlich sind (vgl. BT-Drs. 18/9982, 52).
- 264 Einen besonderen Schwerpunkt der nichtfinanziellen Erklärung soll die **Risikoberichterstattung** nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB bilden (vgl. BT-Drs. 18/9982, 50; sowie ausf. zu den mit der Risikoberichterstattung in der nichtfinanziellen Erklärung verbundenen Auslegungsfragen Huter WPg 2019, 603 ff.). Unternehmen müssen einerseits über die wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken berichten (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB). Andererseits sind nach § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB Angaben zu wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken, zu machen, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist.
- 265 Der Gesetzgeber bleibt bei der Erläuterung seiner Erwartungen an die Risikoberichterstattung in der nichtfinanziellen Erklärung vage. So wird einerseits klargestellt, dass die Grundsätze der Finanzberichterstattung auch im Kontext der nichtfinanziellen Erklärung entspr. zu beachten sind, womit die Risikoberichterstattung auch weiterhin aus Sicht der Unternehmensleitung erfolgen muss, andererseits sei der Risikobegriff aber nicht allein bilanzrechtlich auszulegen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 52). Weitergehender konkretisiert wird der Risikobegriff indes nicht. Das DRSC verweist auf seine Risikodefinition in DRS 20.11. Diesem für die Finanzberichterstattung allg. akzeptierten Begriffsverständnis folgend (DRS 20.8), definiert DRS 20.11 Risiko als „mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer negativen Abweichung von Prognosen bzw. Zielen des Konzerns führen können“ (für allg. Ausführungen zum Risikobericht in der Finanzberichterstattung sei auf → Rn. 116 ff. verwiesen). Obgleich der Risikobegriff aus DRS 20 grds. auch im Kontext der

nichtfinanziellen Erklärung sachgerecht zu sein scheint, reicht das Risikoverständnis in § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB nach hier vertretener Auffassung weiter. So ist nach dem Wortlaut des Paragraphen nicht nur über künftige Risiken, sondern auch über bereits eingetretene Risiken zu berichten. Dies wird vom DRSC in der Begründung zu DRS 20 gleichfalls festgestellt. Entsprechende Angaben seien aber im Wirtschaftsbericht zu verorten, auf die in der nichtfinanziellen Erklärung dann verwiesen werden könnte (DRS 20.B86). Diese Empfehlung mag nur teilweise zu überzeugen, da die Angabe explizit im Zusammenhang mit den Regelungen zur nichtfinanziellen Erklärung steht. Zudem steht der Risikobegriff in § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB in engem Bezug zur Formulierung „negative Auswirkungen“, sodass nicht nur negative Abweichungen von Zielen, sondern auch (absolute) negative Auswirkungen der Geschäftstätigkeit, zB iSv Umweltschädigungen, insgesamt zu berichten wären (vgl. so auch Haaker PiR 2017, 278). Dies gilt bes., da Unternehmen ihre nichtfinanziellen Ziele auch so festlegen können, dass negative Abweichungen höchst unwahrscheinlich sind.

- 266** Im Zentrum der Aufmerksamkeit der Risikoberichterstattung stehen mögliche oder bereits eingetretene negative Entwicklungen, die zu Zielabweichungen führen können oder geführt haben. Da Ziele bereits im Zuge der Beschreibung der nichtfinanziellen Konzepte nach § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB im Zentrum der Aufmerksamkeit stehen, kann es sinnvoll sein, Teile der Risikoberichterstattung in diese Beschreibung zu integrieren. Ziele, die sich ein Unternehmen setzt, sind idR das Ergebnis eines Dialogs zwischen Unternehmen und Stakeholdern (DRS 20.B80). Dies gilt auch für die Ziele, die sich ein Unternehmen in Bezug auf nichtfinanzielle Aspekte setzt. Anders als bis zur Einführung der nichtfinanziellen Erklärung, ist vermehrt über die Abweichung bzw. Verfehlung von Erwartungen der Stakeholder, die keine Kapitalgeber sind, zu berichten (DRS 20.B82). Als Bezugspunkt für Abweichungen kommen dabei neben Prognosen bzw. Zielen des Unternehmens auch absolute Größen wie bspw. gesetzliche Grenzwerte in Betracht, die unabhängig von möglichen Zielvorstellungen der Unternehmen bestehen (DRS 20.B82).
- 267** Inhaltlich ist sowohl über Risiken, die aus der Geschäftstätigkeit des Unternehmens resultieren, zu berichten als auch über Risiken, die aus den Produkten oder Dienstleistungen bzw. den Geschäftsbeziehungen des Unternehmens entstehen können, sodass die Risikoberichterstattung nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB die unternehmensinterne und nach § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB die unternehmensexterne Perspektive erfasst wird. Die unternehmensinterne Perspektive könnte dabei den CO<sub>2</sub>-Ausstoß des berichtenden Unternehmens adressieren. Unternehmensextern wäre bspw. über das Risiko systematischer Verletzungen von Arbeitnehmerrechten in der Zuliefererkette zu berichten (vgl. so auch Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 237 sowie für weitere exemplarische Beispiele IDW Positionspapier v. 14.6.2017, S. 15–18).

- 268 Das DRSC erachtet wie bei der Risikoberichterstattung gem. § 289 Abs. 1 S. 4 HGB (vgl. → Rn. 119) sowohl eine Risikoberichterstattung vor Risikobegrenzungsmaßnahmen (brutto) als auch nach Risikobegrenzungsmaßnahmen (netto) als zulässig (DRS 20.B87). Besonders aufgrund des speziellen (nichtfinanziellen) Charakters der Risiken sowie der Anforderung in § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB auch über „die Handhabung dieser Risiken“ zu berichten, ist nach hier vertretener Auffassung zumindest fraglich, ob eine Nettodarstellung wirklich sachgerecht ist (vgl. dazu auch Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 238). Den berichtenden Unternehmen ist folglich die Bruttodarstellung zu empfehlen (vgl. im Ergebnis so auch IDW Positionspapier v. 14.6.2017, S. 15–18).
- 269 Die Pflicht zur Risikoberichterstattung steht unter mehrfachem Wesentlichkeitsvorbehalt. Neben der allg. Wesentlichkeitsformel in § 289c Abs. 3 HGB (vgl. → Rn. 254 f.) müssen Risiken darüber hinaus „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB) auf die nichtfinanziellen Aspekte haben. Diese beiden Anforderungen stehen nebeneinander. Einerseits wird die Wesentlichkeit des Risikos selbst, nämlich die Schwere der Auswirkungen, adressiert (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 HGB). Andererseits geht es nach § 289c Abs. 3 HGB um die Wesentlichkeit der Information über das Risiko (vgl. so auch Blöink/Halbleib DK 2017, 182 (187); Holzmeier/Burth/Hachmeister IRZ 2017, 215 (218)). Für Risiken iSd § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB ist zudem zu beachten, dass die Berichterstattung darüber verhältnismäßig sein muss. Damit soll sichergestellt werden, dass kleine und mittelgroße Unternehmen durch Auskunftswünsche ihrer berichtspflichtigen Geschäftspartner nicht übermäßig belastet werden. Die praktische Wirksamkeit dieser Regelung ist indes fraglich (vgl. Mock ZIP 2017, 1195 (1199)).
- 270 Unternehmen müssen in ihrer nichtfinanziellen Erklärung nach § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB die für die Geschäftstätigkeit **bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** angeben. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind Kennzahlen, die sich aus für das Unternehmen wert- und erfolgsbestimmenden Faktoren zusammensetzen (vgl. Böcking/Althoff DK 2017, 246 (246–248)). In Abgrenzung zu finanziellen Leistungsindikatoren haben nichtfinanzielle Leistungsindikatoren keinen unmittelbaren Bezug zur Rechnungslegung eines Unternehmens (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1397; → Rn. 95). Mit § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB knüpft der Gesetzgeber an die Berichtspflicht des § 289 Abs. 3 HGB an, stellt aber klar, dass die Vorschrift zur nichtfinanziellen Erklärung weiter reicht, da die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren nicht nur in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage einzubeziehen sind, sondern darüber hinaus eine selbständige Darstellung der Indikatoren erforderlich ist (vgl. BT-Drs. 18/9982, 51). Diese Ausweitung der Berichtspflicht ist insofern zu relativieren, als es ausreichend ist, wenn die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren leicht identifizierbar und leicht auffindbar sind, was bspw. mithilfe einer tabellarischen Übersicht sichergestellt

werden kann (DRS 20.285). Zu empfehlen ist, dass die tabellarische Übersicht auch Vorjahreswerte enthält (vgl. → Rn. 90). Außerdem sind zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren quantitative Angaben zu machen, wenn diese auch zur internen Steuerung herangezogen werden (DRS 20.108).

- 271 Welche nichtfinanziellen Leistungsindikatoren bedeutsam sind, hängt vom Geschäftsmodell des Unternehmens ab (vgl. BT-Drs. 18/9982, 51). In DRS 20.106 wird dies weiter konkretisiert (vgl. Hinze WPg 2016, 1168 (1169)). Danach sind jene nichtfinanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, die auch zur internen Steuerung eines Unternehmens genutzt werden und damit steuerungsrelevant sind (DRS 20.106). Hinweise für die Steuerungsrelevanz einzelner Indikatoren sind bspw. die regelmäßige Berichterstattung an die Unternehmensleitung, die Verankerung in der Managementvergütung und die Kommunikation von Zielwerten nach außen (vgl. IDW Positionspapier v. 14.6.2017, S. 18 f.).
- 272 Leistungsindikatoren dienen ua dazu, Ziele zu operationalisieren und die Erreichung dieser Ziele zu messen (vgl. so auch Kajüter DB 2017, 617 (622)). Insofern ist § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB nicht als separate Berichtspflicht, sondern im Zusammenhang mit den Berichtspflichten nach § 289c Abs. 3 Nr. 1–4 HGB zu betrachten. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind nämlich in die Beschreibung von Konzepten und Risiken einzubeziehen (vgl. so auch Kajüter DB 2017, 617 (622)).
- 273 Gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB sind in die nichtfinanzielle Erklärung **Hinweise auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge** und zusätzliche Erläuterungen dazu aufzunehmen, soweit dies für das Verständnis der übrigen Angaben erforderlich ist. Damit ist § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB ähnlich wie die Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren nicht als separate Berichtspflicht anzusehen, sondern vielmehr als ergänzende Anforderung an die Berichtspflichten nach § 289c Abs. 3 Nr. 1–5 HGB (vgl. Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 242). Mithilfe dieser Hinweise ist es insbes. möglich die Interdependenzen von finanzieller und nichtfinanzieller Ebene eines Unternehmens zu verdeutlichen (vgl. BT-Drs. 18/9982, 52). In DRS 20.289 werden Umweltrückstellungen als Bsp. genannt, auf die Hinweise zB im Kontext der Risikoberichterstattung sachgerecht sein können. Neben Hinweisen auf Beträge in der Bilanz, GuV und im Anhang eines Unternehmens sind darüber hinaus auch Hinweise auf Beträge in den weiteren in § 264 Abs. 1 HGB genannten Bestandteilen des Jahresabschlusses, also Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel, ggf. sinnvoll.
- 274 Von Hinweisen auf Beträge im Jahresabschluss zu differenzieren sind Verweise aus der nichtfinanziellen Erklärung auf Beträge bzw. Erläuterungen im Jahresabschluss. Es ist nicht zulässig, Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung durch Verweise auf den Jahresabschluss, zB auf Angaben im Anhang, zu ersetzen (DRS 20.244 und DRS 20.256). Die Option aus der nichtfinanziellen Erklärung auf Beträge bzw. Angaben im Lagebericht zu verweisen bleibt davon unberührt (DRS 20.244 und DRS 20.256).

- 275 Mit § 289e HGB hat der Gesetzgeber eine **Ausnahmeregelung für das Weglassen nachteiliger Angaben** in der nichtfinanziellen Erklärung kodifiziert. Nach § 289e Abs. 1 HGB darf ein Unternehmen ausnahmsweise auf Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, verzichten, wenn
1. die Angaben nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des Unternehmens geeignet sind, der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen, und
  2. das Weglassen der Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.
- 276 Was unter einem „erheblichen Nachteil“ zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht konkretisiert. Das DRSC führt in DRS 20.305 aus, dass dieser gegeben ist, „wenn der Konzern einen hinreichend konkretisierbaren geschäftlichen Schaden von beachtlichem Ausmaß erwarten kann. Ein solcher Schaden kann zB in einer signifikanten Schwächung der Marktposition bestehen.“ Vor dem Hintergrund der äußerst restriktiven Bedingungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung ist davon auszugehen, dass diese in der Praxis nur äußerst selten erfüllt werden (vgl. Holzmeier/Burth/Hachmeister IRZ 2017, 215 (220); Mock ZIP 2017, 1195 (1200)). Welche engen Grenzen der Nutzung der Ausnahmeregelung gesetzt sind, wird auch aus dem Verweis auf die „Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“ deutlich, was die Tragweite einer Entscheidung zugunsten des Verzichts auf Einzelangaben unterstreicht.
- 277 Angaben, die unter Anwendung des § 289e Abs. 1 HGB weggelassen wurden, sind nach § 289e Abs. 2 HGB in der nächsten nichtfinanziellen Erklärung nachzuholen, sofern die Gründe für das Weglassen entfallen sind. Wurden bspw. Angaben zu Risiken aus Klagen gegen Umweltverschmutzungen im Vorjahr nicht in die nichtfinanzielle Erklärung aufgenommen und sind die Gründe dafür entfallen, so sind in der nichtfinanziellen Erklärung der folgenden Periode sowohl diese Angaben nachzuholen als auch Angaben über die Risiken der aktuellen Periode zu machen. So will der Gesetzgeber vermeiden, dass die Ausnahmeregelung missbraucht wird (vgl. Wulf DStZ 2017, 100 (109)). In der Literatur wird zurecht angemerkt, dass es sich bei § 289e HGB eigentlich nicht um eine Ausnahme-, sondern um eine „Aufschubregelung“ (Hecker/Bröcker AG 2017, 761 (764)) handelt.

## VII. Erklärung zur Unternehmensführung

### 1. Allgemeines

- 278 § 289f HGB (iRd BilMoG als § 289a HGB aF eingeführt und im Zuge des CSR-RiLiUG umgegliedert) verpflichtet bestimmte Unternehmen dazu, eine sog. **Erklärung zur Unternehmensführung** zu erstellen. Diese Vorschrift

beruht auf Art. 46a Bilanz-RL idF Abänderungs-RL 2006/46/EG. Die Erklärung zur Unternehmensführung soll den Abschlussadressaten einen direkten Einblick in die Struktur und Arbeitsweise der Leitungsorgane sowie in die Praktiken der Unternehmensführung ermöglichen (vgl. Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (80)).

- 279 Im Rahmen des FüPoG wurde § 289f HGB (vormals § 289a HGB aF) und damit der inhaltliche Umfang der Erklärung zur Unternehmensführung erweitert. Diese Erweiterung wurde in zwei Schritten umgesetzt und war erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben, vollständig zu beachten. Die neu eingeführten Berichtspflichten sollen die Abschlussadressaten sowohl über die Einhaltung der gesetzlichen Quoten in Aufsichtsgremien börsennotierter Aktiengesellschaften als auch über unternehmensspezifische Zielgrößen für den Anteil von Frauen in Führungspositionen informieren (vgl. Röhm-Kottmann/Gundel WPg 2015, 1110).
- 280 Das FüPoG hat neben den inhaltlichen Anforderungen der Erklärung zur Unternehmensführung auch den Kreis an berichterstattenden Unternehmen erweitert, für die § 289f HGB einschlägig ist. Die Erklärung zur Unternehmensführung war iS einer 1:1-Umsetzung der Abänderungs-RL 2006/46/EG zunächst nur von Aktiengesellschaften, die bestimmte Kriterien erfüllen (vgl. zu den Kriterien → Rn. 285), in den Lagebericht aufzunehmen (vgl. Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (80); BT-Drs. 16/10067, 77). Mit der Einführung des § 289f Abs. 4 HGB (vormals § 289a Abs. 4 HGB aF) iRd FüPoG sind auch alle weiteren Kapitalgesellschaften, die der Mitbestimmung durch ihre Arbeitnehmer unterliegen, grds. dazu verpflichtet, eine Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen und zu veröffentlichen. Indes sind die spezifischen inhaltlichen Anforderungen an die Erklärung zur Unternehmensführung neben der Rechtsform, die ein Unternehmen gewählt hat, abhängig von seiner Kapitalmarktorientierung, der Größe und den konkreten Mitbestimmungsrechten der Arbeitnehmer (vgl. → Rn. 285 ff.).
- 281 Die gesetzlichen Änderungen, die mit dem BilRUG sowie dem FüPoG verbunden sind, wurden vom DRSC am 29.2.2016 mit dem DRÄS 6 in den DRS 20 implementiert. Dabei waren die Inhalte der Erklärung zur Unternehmensführung Gegenstand ausf. Diskussionen des HGB-Fachausschusses. In seiner finalen Version orientiert sich der DRÄS 6 eng an den Formulierungen des § 289f HGB.
- 282 Mit dem CSR-RiLiUG wurde § 289f HGB und damit der inhaltliche Umfang der Erklärung zur Unternehmensführung für Unternehmen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, erneut erweitert (vgl. Sack/Siegel IDW Life 2017, 1168 (1173)). So sind seither gem. § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB von bestimmten Unternehmen zusätzliche **Angaben zur Diversität** bei der Zusammensetzung von Aufsichts-, Leitungs- und Kontrollgremien zu machen (vgl. → Rn. 318). Die Vorgaben des CSR-RiLiUG wurden vom DRSC am 22.9.2017 mit dem DRÄS 8 in DRS 20 berücksichtigt.

283 Gemäß § 289f Abs. 1 S. 1 HGB ist die Erklärung zur Unternehmensführung ein **gesonderter Teil des Lageberichts**. Dieser Teilbericht darf auch auf der **Internetseite der Gesellschaft** öffentlich zugänglich gemacht werden. Allerdings muss der Lagebericht dann einen Verweis auf die entspr. Internetseite enthalten (§ 289f Abs. 1 S. 2 und S. 3 HGB). Dies gilt auch für die in § 289f Abs. 4 HGB genannten Unternehmen (§ 289f Abs. 4 S. 2 HGB). Die Angaben des § 289f HGB sind gem. § 317 Abs. 2 S. 6 HGB kein Bestandteil der inhaltlichen Abschlussprüfung (vgl. → B 500 Rn. 73).

284 Der Zeitpunkt bzw. die Häufigkeit der Bekanntmachung der Erklärung zur Unternehmensführung wird durch den Gesetzgeber nicht explizit festgelegt. Da die Erklärung aber Bestandteil des Lageberichts ist, erscheint eine jährliche Veröffentlichung zum Zeitpunkt der Lageberichtveröffentlichung sachgerecht (so auch Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (81)). Allerdings können sich aufgrund einer zwischenzeitlichen Aktualisierung der Angaben in der Entsprechenserklärung (vgl. → Rn. 293 ff.) indirekte Auswirkungen auf die Erklärung zur Unternehmensführung ergeben. Dies dürfte aber keine Pflicht zur Aktualisierung sämtlicher Bestandteile der Erklärung zur Unternehmensführung nach sich ziehen (vgl. Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (82)).

**2. Anwenderkreis**

285 Nicht alle lageberichterstattenden Unternehmen sind auch zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung gem. § 289f HGB verpflichtet. Der Gesetzgeber differenziert zusätzlich die Berichtspflichten für unterschiedliche Anwenderkreise. Welche Unternehmen zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind und welche inhaltlichen Anforderungen an diese jew. gestellt werden, ist in der folgenden Abb. 2 je Berichtspflicht anhand der Kriterien Rechtsform, Börsennotierung, Mitbestimmung der Arbeitnehmer und Größe systematisiert.

**Abb. 2: Systematisierung des Anwenderkreises gemäß § 289f HGB**

| Berichtspflichten aus § 289f Abs. 2 Nr. 1–6 HGB |                                |                 |  |                |
|---|--------------------------------|-----------------|--|----------------|
|   | Rechtsform                     | Börsennotierung | Mitbestimmung                                | Größe          |
| Nr. 1–3   | AG/SE/KGaA                     | Ja              | Nicht relevant                               | Nicht relevant |
| Nr. 4   | AG/SE/KGaA/<br>GmbH/eG/<br>VVG | Nicht relevant  | Mindestens drittelparitätische Mitbestimmung | Nicht relevant |
| Nr. 5, 5a                                       | AG/SE/KGaA                     | Ja              | Paritätische Mitbestimmung                   | Nicht relevant |

|       |            |    |                |                                      |
|-------|------------|----|----------------|--------------------------------------|
| Nr. 6 | AG/SE/KGaA | Ja | Nicht relevant | Groß iSd § 267<br>Abs. 3 S. 1<br>HGB |
|-------|------------|----|----------------|--------------------------------------|

**286** Gemäß § 289f Abs. 1 S. 1 HGB ist die Erklärung zur Unternehmensführung von

- **börsennotierten Aktiengesellschaften** (§ 3 Abs. 2 AktG) sowie
- **Aktiengesellschaften**, die ausschl. **andere Wertpapiere** als Aktien zum Handel an einem **organisierten Markt** iSd § 2 Abs. 11 WpHG ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf **eigene Veranlassung** über ein **multilaterales Handelssystem** iSd § 2 Abs. 8 S. 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden,

in den Lagebericht aufzunehmen. Mit dieser stringenten Umsetzung der EU-Vorgaben bzgl. des Anwenderkreises hat der deutsche Gesetzgeber neben den börsennotierten Aktiengesellschaften nach § 3 Abs. 2 AktG und den kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften iSd § 264d HGB eine weitere Kategorie von Kapitalgesellschaften in das Gesetz aufgenommen (vgl. Paetzmann ZCG 2009, 64; MüKoHGB/Kajüter § 289f Rn. 9). Dies betrifft zB Unternehmen, deren Aktien im Freiverkehr gehandelt werden, aber Schuldverschreibungen zum Handel am organisierten Markt zugelassen haben (vgl. Kuthe/Geiser NZG 2008, 172). Unternehmen in der Rechtsform einer **SE**, die qua Gesetz Unternehmen der Rechtsform AG gleichgestellt sind, werden entspr. auch von § 289f Abs. 1 HGB erfasst (vgl. Art. 61 EU-VO 2157/2001). Zudem stellt der Gesetzgeber in § 289f Abs. 3 HGB klar, dass **börsennotierte Kommanditgesellschaften auf Aktien** den zuvor beschriebenen Gesellschaften gleichstehen. Für die genannten Unternehmen sind – vorbehaltlich weiterer Voraussetzungen – alle Berichtspflichten des § 289f HGB einschlägig.

**287** Eine Erklärung zur Unternehmensführung müssen gem. § 289f Abs. 4 S. 1 HGB neben den in → Rn. 286 genannten Unternehmen auch solche erstellen, die die **Rechtsform einer Kapitalgesellschaft** gewählt haben und den gesetzlichen Vorschriften zur **Arbeitnehmermitbestimmung** unterliegen (vgl. Fink/Schmidt DB 2015, 2157 (2158)). Dies betrifft gem. § 1 Abs. 1 DrittelbG iVm § 76 Abs. 4 AktG, § 36 GmbHG und § 34 S. 1 VAG neben AG, KGaA und SE auch GmbH, eG und VVaG mit mehr als 500 Mitarbeitern. Sofern die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG die Anteils- oder Stimmrechtsmehrheit an der Komplementär-GmbH besitzen, sind die Beschäftigten der KG gem. § 4 Abs. 1 MitbestG der GmbH zuzurechnen (vgl. Fink/Schmidt DB 2015, 2157 (2158)) und fallen in den Anwendungsbereich des § 1 MitbestG, sodass die Pflicht zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung auch für Unternehmen der Rechtsform GmbH & Co. KG mit mehr als 2000 Mitarbeitern relevant sein kann. Indes sind für die in § 289f Abs. 4 S. 1 HGB genannten Unternehmen nur die Berichtspflichten des § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) einschlägig, insofern müssen diese Unternehmen nur

eine „partielle“ Erklärung abgeben (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven J Rn. 117).

288 § 289f Abs. 4 HGB ist grds. auch für Unternehmen einschlägig, die zwar **mitbestimmt** sind, aber **keinen Lagebericht** aufstellen müssen (§ 289f Abs. 4 S. 3 HGB). Indes bietet die Vorschrift dahingehend Interpretationsspielraum, welche Unternehmen damit tatsächlich adressiert werden. Große praktische Relevanz besäße die Vorschrift, wenn sie Tochterunternehmen einschließt, die gem. § 264 Abs. 3 HGB in einen befreienden Konzernabschluss einbezogen werden (vgl. Schüppen/Walz WPg 2015, 1155 (1157)). Allerdings ist der Wortlaut des § 264 Abs. 3 HGB insofern eindeutig, als § 289f HGB für befreite Tochterunternehmen gerade nicht einschlägig ist (vgl. Röhm-Kottmann/Gundel WPg 2015, 1110 (1114)). In seiner Begründung zum FüPoG führt der Gesetzgeber explizit kleine Kapitalgesellschaften iSd § 267 Abs. 1 HGB als Beispiel an, die im Falle der Mitbestimmung von § 289f Abs. 4 S. 3 HGB erfasst werden und somit zur Veröffentlichung einer Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind, obwohl sie keinen Lagebericht aufstellen müssen (vgl. BT-Drs. 18/3784, 133). Obgleich dies nur sehr wenige Kapitalgesellschaften betreffen wird, da eine kleine Kapitalgesellschaft iSd § 267 Abs. 1 HGB gem. § 1 Abs. 1 DrittelbG mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen müsste, damit sie den Vorschriften zur Mitbestimmung unterliegt, adressiert § 289f Abs. 4 S. 3 HGB nach hier vertretener Auffassung über die kleinen Kapitalgesellschaften hinaus keine weiteren Unternehmen.

289 § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB zum Mindestanteil im Aufsichtsrat ist von **Aktiengesellschaften** und iVm § 289f Abs. 3 HGB **Kommanditgesellschaften auf Aktien** anzuwenden, die sowohl **börsennotiert** als auch **paritätisch mitbestimmt** sind, und zwar paritätische Mitbestimmung iSd, dass für sie das Mitbestimmungsgesetz, das Montan-Mitbestimmungsgesetz oder das Mitbestimmungsergänzungsgesetz gilt (§ 96 Abs. 2 AktG). Mitbestimmung meint hier nicht die von § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB angesprochene teilparitätische Mitbestimmung iSd DrittelbG (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289f Rn. 41; → Rn. 287). Beide Voraussetzungen (Börsennotierung, paritätische Mitbestimmung) müssen **kumulativ** erfüllt sein. Gleiches gilt für börsennotierte Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien, die aus einer grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgegangen sind und bei denen nach dem Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung das Aufsichts- oder Verwaltungsorgan aus derselben Zahl von Anteilseigner- und Arbeitnehmervertretern besteht (§ 96 Abs. 3 AktG). Außerdem fallen börsennotierte Europagesellschaften (**SE**) mit paritätisch besetztem Aufsichtsorgan (im dualistischen System) bzw. Verwaltungsrat (im monistischen System) (§ 17 Abs. 2, § 24 Abs. 3 SEAG) in den Anwendungsbereich des § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB.

290 Angaben zur Mindestbeteiligung im Vorstand gem. § 289f Abs. 2 Nr. 5a HGB sind von **Aktiengesellschaften** und iVm § 289f Abs. 3 HGB **Kommanditgesellschaften auf Aktien** in die Erklärung zur Unternehmensführung

aufzunehmen, die (kumulativ) börsennotiert und paritätisch mitbestimmt sind (vgl. → Rn. 289) und deren Vorstand aus mehr als drei Personen besteht (§ 76 Abs. 3a AktG). Die Berichtspflicht nach § 289f Abs. 2 Nr. 5a HGB gilt auch für entspr. **Europagesellschaften** (§ 16 Abs. 2, § 40 Abs. 1a SEAG).

- 291** Die von § 289f Abs. 2 Nr. 6 und Abs. 5 HGB geforderten Angaben zur Diversität sind nur von **Unternehmen iSd § 289f Abs. 1 und 3 HGB** (vgl. → Rn. 286) zu machen, die zugleich als **groß** iSd § 267 Abs. 3 S. 1 und Abs. 4–5 HGB gelten. Die Unternehmen müssen demnach tatsächlich groß iSd § 267 Abs. 3 S. 1 sein; die Fiktion des § 267 Abs. 3 S. 2 greift nicht (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven J Rn. 120).

### 3. Inhalt der Erklärung zur Unternehmensführung

- 292** Die inhaltlichen Anforderungen an die Erklärung zur Unternehmensführung werden in § 289f Abs. 2 HGB geregelt. Zudem enthält § 289f Abs. 5 HGB eine Spezialvorschrift, die iVm der Angabepflicht des § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB steht. Die einzelnen inhaltlichen Berichtspflichten knüpfen an die Kriterien Rechtsform, Börsennotierung, Mitbestimmung der Arbeitnehmer und Größe (vgl. → Rn. 285). Abb. 3 zeigt die einzelnen inhaltlichen Anforderungen des Abs. 2.

#### Abb. 3: Inhaltliche Anforderungen der Erklärung zur Unternehmensführung

| <b>Berichtspflichten gemäß § 289a Abs. 2 HGB</b> |   |
|--|---|
| Nr. 1  | Eine Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG (vgl. → Rn. 293–296).   |
| Nr. 1a   | Bezugnahme auf Vergütungsinformationen (vgl. → 297–299).  |
| Nr. 2  | Relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen (vgl. → Rn. 300–302).                           |
| Nr. 3  | Eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen (vgl. → Rn. 303–307). |
| Nr. 4  | Angaben zu Zielgrößen für den Anteil von Frauen in Führungspositionen sowie Angaben, ob die Ziele erreicht wurden (vgl. → Rn. 308–314).                 |
| Nr. 5  | Angaben über die Einhaltung der gesetzlichen Geschlechterquoten in Aufsichtsräten (vgl. → Rn. 315 f.).  |
| Nr. 5a   | Angaben zum (Mindest-)Beteiligungsgebot im Vorstand (vgl. → Rn. 317).   |
| Nr. 6  | Angaben zur Diversität (vgl. → Rn. 318).  |

- 293 § 289 Abs 2 Nr. 1 HGB der Erklärung zur Unternehmensführung betrifft **die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG**. Durch § 289f Abs. 2 Nr. 1 HGB selbst ergibt sich keine neue inhaltliche Pflicht für die Aufsteller des Lageberichts. Es geht vielmehr um die Einbindung der Entsprechenserklärung nach § 161 AktG in die Erklärung zur Unternehmensführung (ähnlich Ernst/Seidler BB 2007, 2557 (2566)). Dabei wurden mit dem BilMoG auch Änderungen an § 161 AktG vorgenommen und das sog. „Comply or explain“-Prinzip eingeführt. Forderte der Gesetzgeber vor BilMoG nur eine jährliche Erklärung darüber, dass den Empfehlungen des DCGK entsprochen wurde und wird, oder welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden, ist seit dem BilMoG gem. § 161 Abs. 1 S. 1 AktG zusätzlich zu erklären, warum diese Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden (vgl. Paetzmann ZCG 2009, 64 (65)).
- 294 Die Entsprechenserklärung ist gem. § 161 Abs. 2 AktG auf der Internetseite der Gesellschaft dauerhaft öffentlich zugänglich zu machen. Dies bedeutet, dass trotz der Einbindung der Entsprechenserklärung in den Lagebericht eine Veröffentlichung auf der Internetseite des Unternehmens notwendig ist (vgl. Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1027)), was zu einzelnen Doppelangaben führt. Es erscheint empfehlenswert, die Veröffentlichung auf der Internetseite als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung zu kennzeichnen, um für Klarheit zu sorgen und Missverständnissen vorzubeugen (vgl. Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1027)). Unberührt davon bleibt die Pflicht zur Anhangangabe nach § 285 Nr. 16 HGB. Hiernach ist anzugeben, dass Vorstand und Aufsichtsrat die Entsprechenserklärung abgegeben haben und wo sie dauerhaft öffentlich zugänglich gemacht wurde.
- 295 In der Literatur wird die Einbindung der Entsprechenserklärung und auch der gesamten Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht kritisch gesehen (vgl. Strieder BB 2009, 1002 (1005); IDW Stellungnahme v. 4.1.2008 FN-IDW 2008, 9 (17)). So wird kritisiert, dass eine Einbindung **nicht zweckadäquat** ist, da der Zweck des Lageberichts in der Ergänzung des Jahresabschlusses und nicht in der Beschreibung gesellschaftsrechtlicher Corporate Governance-Aspekte liegt (vgl. IDW Stellungnahme v. 4.1.2008 FN-IDW 2008, 9 (17)). Ein Rechnungslegungsbezug ist nicht unmittelbar zu erkennen. Indes setzen die Regelungen, die im Zuge des FÜPoG, des CSR-RiLiUG (vgl. Fink/Schmidt DB 2015, 2157 (2165)) und auch des FÜPoG II eingeführt wurden, diese Entwicklung fort.
- 296 Außerdem ist zu kritisieren, dass es zu **Missverständnissen hinsichtlich der Verantwortung** für die Erklärung kommen kann. Zwar verpflichtet § 289f Abs. 1 S. 1 HGB die Gesellschaft zur Abgabe der Erklärung zur Unternehmensführung. Dies bedeutet, dass der Vorstand als Leitungsorgan der Gesellschaft verantwortlich für die Abgabe der Erklärung ist (vgl. so auch Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (80)). Allerdings könnte die Einbindung der Entsprechenserklärung nach § 161 AktG so interpretiert werden, dass auch der Aufsichtsrat für die Abgabe der Erklärung zur Unternehmensführung verant-

wortlich ist (vgl. so Lentfer/Weber DB 2006, 2357 (2362)). Die Entsprechenserklärung ist nämlich explizit durch Vorstand und Aufsichtsrat abzugeben. Das ist aber insoweit abzulehnen, als der Vorstand als geschäftsführendes Organ für die Kommunikation nach außen verantwortlich ist. Dies bedeutet indes nicht, dass nicht auch der Aufsichtsrat für die inhaltliche Richtigkeit der Erklärung zur Unternehmensführung zu sorgen hat. Schließlich muss er die Informationen für die geforderten Angaben bereitstellen.

Die Einbindung der Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht ist also ein Verstoß gegen das Kongruenzprinzip im Zusammenhang mit Zuständigkeit und Berichtskompetenz. So wird der Lagebericht, der in den Verantwortungsbereich des Vorstands fällt, nun inhaltlich durch den Aufsichtsrat mitbestimmt (vgl. IDW Stellungnahme v. 4.1.2008 FN-IDW 2008, 9 (17)). Nach Auffassung des IDW wäre die Ausnutzung des Wahlrechts in Art. 46a Abs. 2 Bilanz-RL idF Abänderungs-RL 2006/46/EG, dass die Erklärung zur Unternehmensführung als eigenständiger Bericht neben den Lagebericht tritt, eine sachgerechtere Lösung gewesen (vgl. IDW Stellungnahme v. 4.1.2008 FN-IDW 2008, 9 (17)).

- 297 § 289 Abs. 2 Nr. 1a HGB wurde im Zuge des ARUG II eingefügt. Er fordert, dass in die Erklärung zur Unternehmensführung eine Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft aufgenommen wird, auf der der **Vergütungsbericht** über das letzte Geschäftsjahr und der Vermerk des Abschlussprüfers gem. § 162 AktG, das geltende **Vergütungssystem** gem. § 87a Abs 1 und 2 S. 1 AktG und der letzte **Vergütungsbeschluss** gem. § 113 Abs. 3 AktG öffentlich zugänglich gemacht werden.
- 298 Diese im Zuge des ARUG II eingefügte „**Verlinkungslösung**“ (Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289f Rn. 111) zwischen aktienrechtlicher und handelsrechtlicher Publizität ist Ausfluss der Verlagerung der Berichterstattung über die Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat in das Aktienrecht (Einführung des Vergütungsberichts gem. § 162 AktG und Streichung der Vergütungsberichterstattung nach § 289a Abs. 2 HGB aF). Da der Vergütungsbericht ein zentraler Berichtsinhalt iRd Corporate Governance-Reportings ist, worauf der (europäische) Gesetzgeber auch in der Lageberichterstattung offensichtlich zunehmend Wert legt (vgl. → Rn. 295), wurde die Erklärung zur Unternehmensführung um diese Verweispflicht ergänzt (vgl. MüKoHGB/Kajüter § 289f Rn. 19).
- 299 Der **aufzunehmende Link** kann, wenn technisch möglich, elektronisch als URL-Hyperlink ausführbar gestellt sein (vgl. BT-Drs. 19/9739, 120). Die in der Vorschrift verwendete, in die Zukunft gerichtete Formulierung „öffentlich zugänglich gemacht werden“ stellt dem Gesetzgeber zufolge klar, dass eine Bezugnahme auf die Internetseite auch dann ausreicht, wenn auf dieser erst im späteren Verlauf des Geschäftsjahres der Vergütungsbericht veröffentlicht wird, was den unterschiedlichen Fristigkeiten der aktien- und handelsrechtlichen Publizitätsinstrumenten geschuldet sei (vgl. BT-Drs. 19/9739, 120).

- 300** § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB stellt eine inhaltliche Erweiterung des Lageberichts dar. Hiernach sind **relevante Unternehmensführungspraktiken anzugeben, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden**. Es ist außerdem gem. § 289f Abs. 2 Nr. 2 HGB ein Hinweis erforderlich, wo diese Informationen öffentlich zugänglich sind. Die Konzentration auf „relevante“ Angaben schränkt den Umfang der Angaben allerdings erheblich ein, sodass längst nicht alle Unternehmensführungspraktiken anzugeben sind (vgl. BT-Drs. 16/10067, 78). Vielmehr steht die Angabe solcher Praktiken im Mittelpunkt, die eine gewisse Bedeutung für das gesamte Unternehmen sowie für die Abschlussadressaten haben (vgl. BT-Drs. 16/10067, 78; Melcher/Mattheus DB 2009, 77 (81)). Dabei genügt bereits eine einfache Nennung der angewandten Praktiken den inhaltlichen Anforderungen des § 289f Abs. 2 Nr. 2 HGB (DRS 20.K229; vgl. Fink/Kajüter Lageberichterstattung S. 383).
- 301** Der Gesetzgeber weist darauf hin, dass die anzugebenden Unternehmenspraktiken im Zusammenhang mit dem angewandten Kodex stehen müssen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 78). Das heißt, die Praktiken müssen entweder praktische Umsetzungen des angewandten Unternehmenskodexes sein oder Regelungsbereiche abdecken, die ein Unternehmensführungskodex ausfüllen könnte (DRS 20.K229). Dies können zB unternehmensweit gültige ethische Standards, Arbeits- und Sozialstandards, Richtlinien zur Compliance und zur Nachhaltigkeit sein (DRS K229). In Bezug auf den angewandten DCGK kann das Unternehmen Angaben zur konkreten Umsetzung der dort aufgeführten Empfehlungen und Anregungen machen (ähnlich Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289f Rn. 121; Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1028)).
- 302** Über die Anforderungen des DCGK hinausgehende Standards könnten nach Überlegungen des Gesetzgebers zB ethische Bereiche erfassen oder Arbeits- und Sozialstandards umfassen (vgl. BT-Drs. 16/10067, 78). Zu denken ist hier bspw. an Informationen über den unternehmensweit gültigen Code of Conduct oder interne Compliance Richtlinien (vgl. Kuthe/Geiser NZG 2008, 172 (173); Bischof/Selch erachten solche Ausführungen allerdings als zu weitgehend, vgl. Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1028)). Insgesamt sollte die praktische Umsetzung der Richtlinien des verwendeten Unternehmensführungskodexes im Vordergrund der Berichterstattung stehen (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289f Rn. 122).
- 303** Nach § 289f Abs. 2 Nr. 3 HGB muss die Erklärung zur Unternehmensführung zum einen **Angaben über die Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie deren Ausschüssen** enthalten. Zum anderen sind Ausführungen zur **Zusammensetzung dieser Ausschüsse** zu machen. Die in Art. 46a Buchst. f Bilanz-RL idF Abänderungs-RL 2006/46/EG geforderte Angabe der Zusammensetzung von Vorstand und Aufsichtsrat, und nicht nur von deren Ausschüssen, ist bereits durch § 285 Nr. 10 HGB berücksichtigt und daher nicht explizit in § 289f HGB erwähnt. Unschöner Nebeneffekt ist allerdings, dass die Berichtspflichten im Jahresabschluss und Lagebericht verteilt sind und

die gewünschten Informationen somit nicht an einem zentralen Ort zu finden sind (ähnlich Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1028)).

- 304** Der Gesetzgeber empfiehlt, dass sich die Ausführungen zu den Ausschüssen möglichst an den Anforderungen des § 285 Nr. 10 HGB orientieren sollten (vgl. BT-Drs. 16/10067, 78; zu den Anhangangaben s. ausf. → B 40 Rn. 245–247). Inhaltlich bedeutet dies, dass der Name und mindestens ein ausgeschriebener Vorname, der ausgeübte Beruf, Mitgliedschaften in Aufsichtsräten börsennotierter Gesellschaften und anderer Kontrollgremien sowie der Vorsitzende und seine Stellvertreter anzugeben sind. Über die in § 285 Nr. 10 HGB geforderten Angaben hinaus sollte das Unternehmen aber noch weitere Informationen zur Zusammensetzung der Ausschüsse geben. Dazu zählen zB Informationen über die Zahl der Mitglieder sowie Angaben zur Qualifikation, zum Geschäftsverständnis und zur Erfahrung der einzelnen Mitglieder (ähnlich Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1029)).
- 305** Die Angaben zur Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie deren Ausschüssen könnten zB Ausführungen zur Sitzungshäufigkeit und Sitzungsdauer enthalten (ähnlich Bischof/Selch WPg 2008, 1021 (1029)). Zudem könnte bspw. die Zielsetzung der Ausschussarbeit sowie deren Kompetenz und Verantwortungsbereich umschrieben werden. Die Gesetzesbegründung verweist für weitere Anhaltspunkte auf die Empfehlungen der EU-Kommission vom 15.2.2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats (vgl. Abl. 2005 L 52, 51 ff.). Dort werden Ausführungen zur Arbeitsweise von Nominierungs-, Vergütungs- und Prüfungsausschuss gemacht (vgl. Abl. 2005 L 52, 58 ff.).
- 306** Sofern die Angaben nach § 289f Abs. 2 Nr. 3 HGB auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich sind, darf darauf verwiesen werden, um Doppelangaben zu vermeiden. Denkbar ist zB hinsichtlich der Arbeitsweise des Aufsichtsrates ein Verweis auf den Bericht des Aufsichtsrates, wenn dieser den Anforderungen des § 289f Abs. 2 Nr. 3 HGB entspricht (vgl. Beck Bil-Komm./Grottel HGB § 289f Rn. 140).
- 307** Insgesamt wird deutlich, dass sowohl der inhaltliche als auch der formale Umfang der Angaben zur Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 2 Nr. 2 sowie Nr. 3 durch den Gesetzgeber nicht klar abgegrenzt ist. Dies ist im Zusammenhang mit diesem Themenkomplex aber auch schwer möglich. Allerdings führt dies auch zu der Gefahr von Doppelangaben innerhalb der Erklärung zur Unternehmensführung und damit verbundenen Verwirrungen bzw. Missverständnissen bei den Adressaten (vgl. Melcher/Mattheus, DB 2009, S. 81).
- 308** Der durch das FüPoG (BGBl. 2015 I 642) eingeführte und durch das FüPoG II (BGBl. 2021 I 3311) ergänzte § 289f Abs. 2 **Nr. 4** HGB fordert **Angaben zum Frauenanteil** im Aufsichtsrat und Vorstand (§ 111 Abs. 5 AktG, § 52 Abs. 2 GmbHG) und den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands (§ 76 Abs. 4 AktG, § 36 GmbHG), und zwar:

- Festgelegte Zielgrößen,
  - festgelegte Fristen für die Zielerreichung,
  - Begründung für die Festlegung der Zielgröße null,
  - Feststellung, ob die Zielgrößen während des Bezugszeitraums erreicht worden sind und wenn nicht Gründe für die Nichterreichung.
- 309** Gemäß § 111 Abs. 5 AktG bzw. § 52 Abs. 2 GmbHG muss der Aufsichtsrat einer börsennotierten oder mitbestimmten Gesellschaft Zielgrößen für den Frauenanteil in **Aufsichtsrat und Vorstand** festlegen. Zudem sind der Vorstand bzw. die Geschäftsführung börsennotierter oder mitbestimmter Gesellschaften gem. § 76 Abs. 4 AktG bzw. § 36 GmbHG dazu verpflichtet, für die beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands bzw. der Geschäftsführung solche Zielgrößen festzulegen. Darüber hinaus müssen Unternehmen Fristen für die Erreichung der definierten Zielgrößen festlegen. Auch diese Bezugszeiträume sind in der Erklärung zur Unternehmensführung anzugeben (vgl. BT-Drs. 18/3784, 141).
- 310** Die Unternehmen müssen für die **Festlegung der Zielgrößen** den aktuellen Frauenanteil auf den unterschiedlichen Führungsebenen bestimmen. Der dabei festgestellte Status Quo wird vom Gesetzgeber als Ausgangsgröße für die eigentliche Festlegung der Zielgrößen angesehen (vgl. BT-Drs. 18/3784, 119). Sofern der Frauenanteil kleiner 30 % ist, darf die Zielgröße den Status Quo nicht unterschreiten (§ 111 Abs. 5 S. 5 und § 76 Abs. 4 S. 5 AktG, § 36 S. 5 und § 52 Abs. 2 S. 6 GmbHG; sog. **Verschlechterungsverbot**). Ist der Frauenanteil bei 30 % oder mehr, darf die Zielgröße zwar den Status Quo unterschreiten, allerdings nicht den Schwellenwert von 30 % (vgl. BT-Drs. 18/3784, 119). Der Zeitraum, in dem die Zielgröße erreicht werden soll, kann grds. frei gewählt werden, sofern der Bezugszeitraum nicht mehr als fünf Jahre umfasst (vgl. BT-Drs. 18/3784, 119). Dies galt jedoch nicht bei erstmaliger Festlegung der Zielgrößen. Hier hatte der Gesetzgeber die maximale Dauer des Zeitraums zur Erreichung der Zielgrößen in § 25 Abs. 1 EGAktG auf die Zeit bis 30.6.2017 eingeschränkt.
- 311** Mit dem FÜPoG II wurden weitere **Vorgaben für die Festlegung der Zielgrößen** eingeführt. Danach müssen die Zielgrößen den angestrebten Frauenanteil am jeweiligen Gesamtgremium beschreiben. Werden die Zielgrößen in Form einer Prozentangabe berichtet (vgl. BT-Drs. 18/3784, 140), müssen sie außerdem vollen Personenzahlen entsprechen (§ 76 Abs. 4 S. 2 und § 111 Abs. 5 S. 2 AktG, § 36 S. 2 und § 52 Abs. 2 S. 3 GmbHG). Der Gesetzgeber stellt ausdrücklich klar, dass „Prozentangaben, die angesichts der Besetzungszahl der jeweiligen Führungsebene keine volle Person ergeben, keinesfalls zulässig sind“ (BT-Drs. 19/26689, 85).
- 312** Angaben zu den **Beweggründen** für die Festlegung bestimmter Zielgrößen und Zeiträume sind auch weiterhin gesetzlich zumindest nicht generell vorgesehen und somit grds. nur auf freiwilliger Basis in den Lagebericht aufzunehmen. Mit dem FÜPoG II wurde allerdings eine **Begründungspflicht für eine Zielgröße null** eingeführt (§ 76 Abs. 4 S. 3–4 und § 111 Abs. 5 S. 3–4 AktG,

§ 36 S. 3–4 und § 52 Abs. 2 S. 4–5 GmbHG). Diese Begründung ist gem. § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen. Die Begründungspflicht zielt in erster Linie darauf ab, die Bereitschaft der Unternehmen zu erhöhen, den Frauenanteil in Führungspositionen (inklusive Vorstand und Aufsichtsrat) zu erhöhen (vgl. BT-Drs. 19/26689, 84–86). Eine Zielgröße von null bleibe grds. zulässig, sollte jedoch nach Ausführungen des Gesetzgebers insbes. in beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands die Ausnahme sein (vgl. BT-Drs. 19/26689, 85). Der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen oder die Einhaltung von Vertraulichkeitsvereinbarungen würden durch die Begründungspflicht nicht berührt (vgl. BT-Drs. 19/26689, 85).

Wird eine Zielgröße null festgelegt, so muss dieser **Beschluss** klar und verständlich begründet werden (§ 76 Abs. 4. S. 3 und § 111 Abs. 5 S. 3 AktG, § 36 S. 3 und § 52 Abs. 2 S. 4 GmbHG). Die Begründung muss ausf. die Erwägungen darlegen, die der Entscheidung zugrunde liegen (§ 76 Abs. 4. S. 4 und § 111 Abs. 5 S. 4 AktG, § 36 S. 4 und § 52 Abs. 2 S. 5 GmbHG). Aus diesen Gesetzesvorgaben folgt, dass die für die Entscheidung gewürdigten und gewichteten Umstände erkennbar sein müssen (vgl. BT-Drs. 19/26689, 85). Der Detailgrad der Begründung kann zwar im Einzelfall variieren, in jedem Fall muss aber die Begründung so ausf. sein, dass sie als Grundlage für die Angabepflicht gem. § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB eine gewissenhafte Entscheidung für die Öffentlichkeit plausibel macht (vgl. BT-Drs. 19/26689, 85). Nach der Gesetzesbegründung sollten idR **100 bis 150 Wörter** ausreichend sein (vgl. BT-Drs. 19/26689, 85).

- 313** Gesetzlich nicht vorgegeben sind zudem Erläuterungen zur konkreten **Abgrenzung der beiden Führungsebenen** unterhalb des Vorstands. Indes wird diese freiwillige Angabe für den Konzernlagebericht vom DRSC empfohlen (DRS20.K231b). Vor dem Hintergrund der sehr unterschiedlichen Organisationsstrukturen von Unternehmen ist dieser Vorschlag auch für den Jahresabschluss zu befürworten.
- 314** Nach Ablauf des zuvor festgelegten **Bezugszeitraums** muss in der Erklärung zur Unternehmensführung angegeben werden, ob die einzelnen Zielgrößen für den Frauenanteil erreicht wurden, und für den Fall, dass diese **Ziele nicht erreicht** werden konnten, sind die **Gründe** dafür darzustellen (§ 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB; DRS 20.K231a). Der Gesetzgeber konkretisiert diese Berichtspflicht in seiner Begründung zum FÜPoG dahingehend, dass neben den Gründen für die Abweichung auch Maßnahmen, die zur Erreichung der Ziele initiiert wurden, verständlich zu erläutern sind (vgl. BT-Drs. 18/3784, 120). Indes erscheint dieser Rechtfertigungszwang kontraproduktiv zum Ziel des Gesetzgebers (vgl. BT-Drs. 18/3784, 120) mithilfe der Berichtspflichten möglichst ambitionierte Festlegungen zu erwirken. Eine „inhaltliche Zwischenberichterstattung“ zum jeweiligen Stand der Zielerreichung vor Fristablauf sieht das Gesetz im Übrigen ausdrücklich nicht vor (vgl. BT-Drs. 18/4227, 26).

- 315 Die Vorgabe des § 289f Abs. 2 **Nr. 5** HGB bezieht sich auf die verpflichtenden **Angaben zur sog. Geschlechterquote für Aufsichtsräte**. Es ist zu berichten, ob im abgelaufenen Berichtsjahr der Mindestanteil an Frauen und Männern iHv jew. 30 % in den Aufsichtsgremien eingehalten wurde. Für den Fall, dass den Quoten entsprochen wurde, erscheint eine einfache Bestätigung ausreichend, um die Berichtspflicht aus § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB zu erfüllen. Andernfalls sind die Gründe für die Verfehlung der Mindestanteile anzugeben. Im Gegensatz zur Angabe nach § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB müssen keine Maßnahmen aufgeführt werden, die zur Erfüllung der Quoten ergriffen wurden.
- 316 Die Geschlechterquote gilt grds. als erfüllt, wenn sich der gesamte Aufsichtsrat, also Anteilseigner- und Arbeitnehmerbank gemeinsam, aus mindestens je 30 % Frauen und 30 % Männern zusammensetzt. Widerspricht hingegen entweder die Seite der Anteilseigner oder der Arbeitnehmer vor einer Aufsichtsratswahl ggü. dem Aufsichtsratsvorsitzenden der gemeinsamen Erfüllung der Quoten, so sind die Mindestanteile jew. von beiden Banken getrennt zu erfüllen (vgl. Fink/Schmidt DB 2015, 2157; BT-Drs. 18/3784, 120). Eine Bestätigung der Einhaltung der Quotenregelung kann dementspr. nur dann berichtet werden, wenn jew. beide Banken die Mindestanteile an Frauen und Männern erfüllen. Der Gesetzgeber empfiehlt hierfür die explizite Angabe, wie viele Mitglieder jedes Geschlechts auf jeder Bank vertreten sind, schreibt dies aber nicht vor (vgl. BT-Drs. 18/3784, 120).
- 317 Mit dem FÜPoG II wurde der § 289f Abs. 2 **Nr. 5a** HGB aufgenommen, wonach in der Erklärung zur Unternehmensführung über die Einhaltung des sog. **Beteiligungsgebots** nach § 76 Abs. 3a AktG (bei SE: § 16 Abs. 2, § 40 Abs. 1a SEAG) zu berichten ist. Es ist von den in den Anwendungskreis fallenden Unternehmen zu berichten, ob das Beteiligungsgebot (mindestens eine Frau und mindestens ein Mann im Vorstand) während des Bezugszeitraums eingehalten wurde. Falls dies nicht der Fall ist, sind die Gründe für die Nichteinhaltung darzulegen.
- 318 Nach § 289f Abs. 2 **Nr. 6** HGB sind **Angaben zur Diversität** eines Unternehmens in die Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen. Entsprechend der CSR-RL ist anzugeben, ob bei der Zusammensetzung von Aufsichts-, Leitungs- und Kontrollgremien ein Diversitätskonzept verfolgt wird (vgl. Art. 1 Nr. 2 Buchst. a CSR-RL). Wenn dies der Fall ist, so ist das Konzept zu beschreiben. Aus dieser Beschreibung sollte hervorgehen, welche Kriterien dem Diversitätskonzept im Hinblick auf die Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats zugrunde gelegt werden (zB Geschlecht, Alter, Bildungs- und Berufshintergrund). Strukturell kann sich die Beschreibung des Diversitätskonzeptes an der Beschreibung der Konzepte zu nichtfinanziellen Aspekten in der nichtfinanziellen Erklärung orientieren (vgl. → Rn. 257 f.; Baetge/Wollmert/Kirsch/Oser/Bischof/Kirsch/König/Huter Kap. XIII Rn. 264). So sollten sowohl die Ziele, die Art und Weise der Umsetzung des Konzeptes sowie die Ergebnisse eines Konzeptes beschrieben

werden (DRS 20.K231g). Wenn ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat, ist dies ebenfalls anzugeben (DRS 20.K231i). Zur Vermeidung von Doppelangaben, die sich ggf. aus inhaltlichen Überschneidungen mit anderen Berichtsbestandteilen ergeben können (DRS 20.K231k), kann auf diese Angaben verwiesen werden (vgl. BT-Drs. 18/9982, 54). Verfolgt ein Unternehmen kein Diversitätskonzept, sind nach § 289f Abs. 5 HGB die Gründe hierfür entspr. dem „Comply or explain“-Prinzip (vgl. → Rn. 262) zu erläutern.

- 319 Mit den Erweiterungen des § 289f HGB im Zuge der Umsetzungen des FüPoG, des CSR-RiLiUG und des FüPoG II entwickelt der Gesetzgeber die Erklärung zur Unternehmensführung zu einem strukturell **zunehmend unübersichtlichen Berichtsinstrument**. Die Implementierung verschiedener unsystematisch abgegrenzter Anwenderkreise, deren Berichtspflichten erheblich variieren, erhöht die Komplexität für den Rechnungslegenden. Gleiches gilt für die Berichtsadressaten, die mit je nach Unternehmen unterschiedlichen Inhalten der Erklärung zur Unternehmensführung konfrontiert werden. Eine adressatenfreundliche Informationsvermittlung wird mit der bestehenden Vorschrift folglich nicht erreicht.

### VIII. Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit

- 320 Mit seiner Veröffentlichung im Bundesanzeiger ist am 6.7.2017 das sog. Entgelttransparenzgesetz (EntgTranspG) in Kraft getreten (BGBl. 2017 I 2152). Ziel dieses Gesetzes ist es, „unmittelbare und mittelbare Entgeltdiskriminierung wegen des Geschlechts zu beseitigen“ (BT-Drs. 18/11133, 1). Zu diesem Zweck sind von bestimmten Unternehmen ua Informationen zu Entgelten und Entgeltregelungen zu veröffentlichen (vgl. BT-Drs. 18/11133, 1).
- 321 Nach § 21 Abs. 1 S. 1 EntgTranspG müssen Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts nach §§ 264, 289 HGB verpflichtet sind, auch einen Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit erstellen. Dieser ist gem. § 22 Abs. 4 EntgTranspG dem auf den Berichtszeitraum folgenden Lagebericht als Anlage beizufügen und im Unternehmensregister offenzulegen. Anders als bei der nichtfinanziellen Erklärung und der Erklärung zur Unternehmensführung ist für den Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit eine bloße Veröffentlichung im Internet nicht ausreichend, um die gesetzliche Offenlegungspflicht zu erfüllen (vgl. Kolb/Heinek WPg 2017, 1243 (1245)). Zu beachten ist, dass der Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit dennoch **kein Bestandteil des Lageberichts** selbst ist (vgl. BT-Drs. 18/11133, 74). Folglich ist er auch nicht Teil der Abschlussprüfung.
- 322 Nach § 21 Abs. 1 und 2 EntgTranspG sind sowohl quantitative als auch qualitative Angaben in den Bericht aufzunehmen (vgl. Kolb/Heinek WPg 2017, 1243 (1246)). So müssen die Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkungen (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EntgTranspG) sowie Maßnahmen zur Herstellung von Entgelt-

- gleichheit für Frauen und Männer (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EntgTranspG) beschrieben werden. Unternehmen, die keine Maßnahmen iSd § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EntgTranspG durchführen, haben dies in ihrem Bericht zu begründen (§ 21 Abs. 1 S. 2 EntgTranspG). Der Gesetzgeber implementiert damit ein weiteres Mal das „Comply or explain“-Prinzip (vgl. zum „Comply or explain“-Prinzip → Rn. 262). In der Gesetzgebung wird in diesem Zusammenhang betont, dass eine rein formelhafte Begründung nicht ausreichend ist (vgl. BT-Drs. 18/11133, 73).
- 323** Angaben nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EntgTranspG sind bereits in der Erklärung zur Unternehmensführung vorgesehen (vgl. → Rn. 308 ff.; § 289f Abs. 2 Nr. 4–6 HGB). Da jedoch keine Verweismöglichkeit existiert, sind Doppelangaben unvermeidlich.
- 324** Zusätzlich zu den qualitativen Angaben nach § 21 Abs. 1 EntgTranspG sind im Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit einerseits die durchschnittliche Anzahl der Beschäftigten und andererseits die durchschnittliche Zahl der Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten anzugeben, jew. aufgeschlüsselt nach Geschlecht (§ 21 Abs. 2 EntgTranspG). Dabei weicht die Definition von „durchschnittlich Beschäftigten“ vom Verständnis des § 267 HGB leicht ab (vgl. dazu ausf. Kolb/Heinek WPg 2017, 1243 (1245 f.)).
- 325** Der Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit ist nicht jährlich zu erstellen. Unternehmen die tarifgebunden oder tarifenwendend sind, müssen den Bericht nur alle fünf Jahre erstellen (§ 22 Abs. 1 S. 1 EntgTranspG). Der Berichtszeitraum, auf den sich die Angaben beziehen, umfasst dann entspr. die vergangenen fünf Jahre (§ 22 Abs. 1 S. 2 EntgTranspG). Alle weiteren Unternehmen sind alle drei Jahre zur Erstellung eines Berichtes mit einem entspr. langen Berichtszeitraum verpflichtet (§ 22 Abs. 2 EntgTranspG). Indes beziehen sich die Angaben nach § 21 Abs. 2 EntgTranspG unabhängig vom Berichtszeitraum immer auf das jew. letzte Kalenderjahr im Berichtszeitraum (§ 22 Abs. 3 S. 1 EntgTranspG). Ab dem zweiten Bericht sind für diese Angaben die Veränderungen im Vergleich zum letzten Bericht anzugeben (§ 22 Abs. 3 S. 2 EntgTranspG).
- 326** Abweichend von den zuvor beschriebenen Bestimmungen sieht § 25 Abs. 2 und 3 EntgTranspG eine unsystematische Übergangsbestimmung vor. So ist für den ersten Bericht einmalig ein Berichtszeitraum von einem Jahr zu betrachten, und zwar das letzte abgeschlossene Kalenderjahr, das dem Jahr 2017 vorausgeht. Nach § 25 Abs. 2 und 3 EntgTranspG ist explizit im Jahr 2018 erstmals ein Bericht zu erstellen, der sich auf das Jahr 2016 bezieht.
- 327** Ungewöhnlich erscheint, dass eine den § 21, § 22 EntgTranspG vergleichbare Regelung auf Konzernebene nicht existiert. Ob Unternehmen, die nach den § 264 Abs. 3 oder § 291, § 292 HGB von der Erstellung eines Lageberichts befreit sind, dennoch zur Erstellung eines Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit verpflichtet sind, ist fraglich. Im Sinne der gesetzlichen Systematik bereits bestehender Berichtspflichten, wie zB der nichtfinanziellen

Erklärung und der Erklärung zur Unternehmensführung, wäre dies nach hier vertretener Auffassung abzulehnen.

- 328 Mit dem Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit setzt sich eine Entwicklung fort, im Zuge derer die externe Berichterstattung von Unternehmen kontinuierlich ausgedehnt wird (vgl. Sack/Siegel IDW Life 2017, 1168). Dabei wird häufig der Lagebericht als Ort für die Veröffentlichung ganz unterschiedlicher Informationen genutzt, deren Bezug zur Rechnungslegung zumindest nicht unmittelbar erkennbar ist (vgl. in diesem Zusammenhang Naumann/Siegel WPg 2017, 1170; Kolb/Heinek WPg 2017, 1243 (1248)).

### IX. Schlusserklärung des Abhängigkeitsberichts

- 329 Über die in den §§ 289–289f HGB genannten Berichtselemente hinaus resultiert eine weitere Angabepflicht aus der spezialgesetzlichen Regelung des AktG. Danach ist die sog. **Schlusserklärung** des Vorstands einer Aktiengesellschaft aus dem Bericht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (sog. **Abhängigkeitsbericht**) gem. § 312 AktG in den Lagebericht aufzunehmen.
- 330 Nach § 312 AktG hat der Vorstand einer abhängigen AG/KGaA/SE mit Sitz in Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen einen Bericht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen aufzustellen (vgl. hierzu ausf. → C 860; Beck Bil-Komm./Justenhoven/Heinz HGB § 289 Rn. 300–494). Der Bericht endet mit der Schlusserklärung des Vorstands. Hierin hat der Vorstand zu erklären, ob die Gesellschaft bei jedem Rechtsgeschäft mit einem verbundenen Unternehmen eine angemessene Gegenleistung erhielt und dadurch, dass die Maßnahme getroffen oder unterlassen wurde, nicht benachteiligt wurde. Sofern die Gesellschaft benachteiligt wurde, hat der Vorstand außerdem zu erklären, ob die Nachteile ausgeglichen worden sind (§ 312 Abs. 3 AktG). Diese Schlusserklärung ist auch in den Lagebericht aufzunehmen (§ 312 Abs. 3 S. 3 AktG). Ist das Unternehmen nicht zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet und stellt das Unternehmen auch nicht freiwillig einen Lagebericht auf, ist die Schlusserklärung ersatzweise in den Anhang aufzunehmen (vgl. IDW WP-HdB/Justenhoven F Rn. 1446; Beck Bil-Komm./Justenhoven/Heinz HGB § 289 Rn. 478).

### X. Freiwillige Berichterstattung

- 331 Bis zur Verabschiedung des BilReG war im Lagebericht gem. § 289 Abs. 1 Satz 1 HGB aF „**zumindest** der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird“. Aus der Formulierung „zumindest“ wurde deutlich, dass § 289 HGB aF lediglich Mindestanforderungen an die Lageberichterstattung kodifiziert und der Lagebericht somit für weitere Informationen offensteht (vgl. BT-Drs. 10/317, 94).

- 332** Mit der Reform des Lageberichts durch das BilReG wurde die Formulierung „zumindest“ aus dem Gesetz gestrichen, sodass vermutet werden könnte, der Inhalt des Lageberichts sei nunmehr abschließend geregelt. In der Gesetzesbegründung zum BilReG stellt der deutsche Gesetzgeber indes klar, dass es sich hierbei lediglich um eine redaktionelle Vereinfachung handelt (vgl. BT-Drs. 15/3419, 30), sodass eine freiwillige, weitergehende Berichterstattung im Lagebericht grds. zulässig ist (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen S. 781; Kajüter DB 2004, 197 (200); Lange ZIP 2004, 981 (983)).
- 333** Charakteristisch für freiwillige Angaben ist, dass sie für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bildes gem. § 289 Abs. 1 HGB nicht unbedingt notwendig sind (vgl. Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung HGB § 289 Rn. 87). Indes wird am Beispiel der CSR-RL deutlich, dass zB gesellschaftliche Entwicklungen bewirken können, dass sich die Anforderungen an die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bildes gem. § 289 Abs. 1 HGB im Laufe der Zeit wandeln und vormals freiwillige Informationen qua Gesetz zu Pflichtbestandteilen des Lageberichts werden.
- 334** Freiwillige Angaben können zur informativen Selbstdarstellung der Gesellschaft genutzt werden (vgl. Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung HGB § 289 Rn. 92). Dies trifft bes. auf kapitalmarktorientierte Gesellschaften zu, die Investoren zum Erwerb bzw. Halten ihrer Anteile bewegen wollen (vgl. Baetge/Noelle KoR 2001, 174 (174 f.)). Eine aussagefähige, umfangreiche Berichterstattung ist hierzu unabdingbar. Diese kapitalmarktorientierte Berichterstattung wird auch als Value Reporting bezeichnet (vgl. hierzu umfassend Baetge/Heumann DB 2006, 345 ff.; Heumann Value Reporting; Baetge/Solmecke ZfCM 2006 Sonderheft 3, 16 ff.). Für mittelständische Kapitalgesellschaften werden entspr. Angaben eine eher untergeordnete Bedeutung haben.
- 335** Für eine kapitalmarktorientierte Berichterstattung kann insbes. die Angabe der wesentlichen Ziele und Strategien der Gesellschaft von Bedeutung sein (vgl. ausf. für eine strategieorientierte Lageberichterstattung Scheele Strategieorientierte Lageberichterstattung). Entsprechende Angaben waren im Entwurf des BilReG verpflichtend vorgesehen, in der endgültigen Fassung des BilReG wurden sie dann aber nicht umgesetzt. Auch DRS 20 sieht keine Berichtspflicht zu Unternehmenszielen und -strategien vor. Gleichwohl werden für den Fall einer freiwilligen Berichterstattung Ziele und Strategien als mögliche Berichtsinhalte genannt (DRS 20.39–44). Darüber hinaus kann (für kapitalmarktorientierte Unternehmen: Pflicht) auch das unternehmensintern verwendete Steuerungssystem des Unternehmens dargestellt und erläutert werden (DRS 20.K45).
- 336** Auch Angaben zur Aktienkursentwicklung, zur Ausschüttungsentwicklung oder zur Aktionärsstruktur können zur Information der Leser des Lageberichts genutzt werden.

**Literaturhinweise zu B 510**

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1995/2001.
- Anziger, Heribert/Oser, Peter/Schlotter, Carsten (Hrsg.): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., Bd. 1, Stuttgart 2023.
- Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft: Grundsätze für das Value Reporting, DB 2002, S. 2337–2340.
- Baetge, Jörg/Fischer, Thomas R./Paskert, Dierk: Der Lagebericht. Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, Stuttgart 1989.
- Baetge, Jörg/Heumann, Rainer: Wertorientierte Berichterstattung – Anforderungen des Kapitalmarkts und Umsetzung in der Konzernlageberichterstattung –, DB 2006, S. 345–350.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Bilanzanalyse, 2. Aufl., Düsseldorf 2004.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.): Bilanzrecht. Kommentar, Loseblattwerk, Bonn/Berlin 2024.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Konzernbilanzen, 14. Aufl., Düsseldorf 2021.
- Baetge, Jörg/Noelle, Jennifer: Shareholder-Value-Reporting sowie Prognose- und Performancepublizität, KoR 2001, S. 174–180.
- Baetge, Jörg/Schulze, Dennis: Möglichkeiten der Objektivierung der Lageberichterstattung über „Risiken der künftigen Entwicklung“, DB 1998, S. 937–948.
- Baetge, Jörg/Solmecke, Henrik: Grundsätze und Konzeptionen des Value Reporting, ZfCM 2006, Sonderheft 3, S. 16–30.
- Baetge, Jörg/Wollmert, Peter/Kirsch, Hans-Jürgen/Oser, Peter/Bischof, Stefan (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS, Loseblattwerk, Stuttgart 2024.
- Barth, Daniela/Rahe, Ingo/Rabenhorst, Dirk: Ausgewählte Anwendungsfragen zur Konzernlageberichterstattung nach DRS 20, KoR 2014, S. 47–56.
- Baum, Heinz-Georg/Coenenberg, Adolf Gerhard/Günther, Thomas: Strategisches Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2014.
- Bischof, Stefan/Selch, Barbara: Neuerungen für den Lagebericht nach dem Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), WPg 2009, S. 1021–1031.
- Blöink, Thomas/Halbleib, Anja: Umsetzung der sog. CSR-Richtlinie 2014/95/EU: Aktueller Überblick über die verabschiedeten Regelungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, DK 2017, S. 182–195.
- BMJV: Konzept zur Umsetzung der CSR-Richtlinie – Reform des Lageberichts, Berlin 2015.

- Boecker, Corinna/Zwirner, Christian: Nichtfinanzielle Berichterstattung – Umsetzung und Anwendung der EU-Vorgaben in Deutschland, BB 2017, S. 2155–2159.
- Böcking, Hans-Joachim: Zum Verhältnis von neuem Lagebericht, Anhang und IFRS, BB 2005, Beilage 3, S. 5–8.
- Böcking, Hans-Joachim/Althoff, Carolin: Paradigmenwechsel in der (Konzern) Lageberichterstattung über nicht-monetäre Erfolgsfaktoren, DK 2017, S. 246–255.
- Böcking, Hans-Joachim/Herold, Christian/Wiederhold, Philipp: Modernisierung des HGB in Richtung IAS/IFRS – Auswirkungen der Änderungen der 4. und 7. EU-Richtlinie vom 6.5.2003, DK 2003, S. 394–409.
- Böcking, Hans-Joachim/Stein, Thomas: Der Konzernlagebericht als ein Instrument einer wertorientierten Unternehmensberichterstattung, DK 2006, S. 753–762.
- Bretzke, Wolf-Rüdiger: Inhalt und Prüfung des Lageberichtes: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, WPg 1979, S. 337–349.
- Brockhoff, Klaus: Forschung und Entwicklung im Lagebericht, WPg 1982, S. 237–247.
- Brotte, Jörg: US-amerikanische und deutsche Geschäftsberichte: Notwendigkeit, Regulierung und Praxis jahresabschlussergänzender Informationen, Wiesbaden 1997.
- Buchheim, Regine/Knorr, Liesel: Der Lagebericht nach DSR 15 und internationale Entwicklungen, WPg 2006, S. 413–425.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Enterprise Risk Management – Integrated Framework, New Jersey 2004.
- Drescher, Ingo/Schmidt, Karsten/Ebke, Werner (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4: Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238–342e HGB, 5. Aufl., München 2024.
- Ernst, Christoph/Seidler, Holger: Kernpunkte des Referentenentwurfes eines Bilanzmodernisierungsgesetzes, BB 2007, S. 2557–2566.
- Eufinger, Alexander: Die neue CSR-Richtlinie – Erhöhung der Unternehmenstransparenz in Sozial- und Umweltbelangen, EuZW 2015, S. 424–428.
- Fey, Gerd: Die Angabe bestehender Zweigniederlassungen im Lagebericht nach § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DB 1994, S. 485–487.
- Fink, Christian/Kajüter, Peter: Lageberichterstattung, 2. Aufl., Stuttgart 2021.
- Fink, Christian/Schmidt, Rüdiger: Neue Entwicklungen in der Lageberichterstattung, DB 2015, S. 2157–2165.
- Fleischer, Holger: Der deutsche „Bilanzeid“ nach § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB, ZIP 2007, S. 97–106.
- Freiberg, Jens: Zwang statt freiwilliger CSR-Berichterstattung?, PiR 2016, S. 119.
- Freiberg, Jens: Integrierte nichtfinanzielle Erklärung?, PiR 2017, S. 187.

- Freidank, Carl-Christian/Steinmeyer, Volker: Fortentwicklung der Lageberichterstattung nach dem BilReG aus betriebswirtschaftlicher Sicht, BB 2005, S. 2512–2517.
- Fröhlich, Christoph: Die Nachvollziehbarkeit finanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht, RWZ 2005, S. 211–214.
- Füser, Karsten/Wader, Dominic/Fischer, Katharina: Corporate Governance, in: Das neue deutsche Bilanzrecht: Handbuch für den Übergang auf die Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), hrsg. v. Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter, Stuttgart 2009, S. 579–599.
- Glade, Achim/Haak, Andreas Max/Hellich, Peter: Die Umsetzung der Übernahmerichtlinie in das deutsche Recht, DK 2004, S. 455–462.
- Göres, Ulrich L.: Kapitalmarktrechtliche Pflichten nach dem Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG), DK 2007, S. 15–24.
- Greinert, Markus: Weitergehende Anforderungen an den Konzernlagebericht durch E-DRS 20 sowie das Bilanzrechtsreformgesetz, KoR 2004, S. 51–60.
- Grottel, Bernd/Schubert, Wolfgang J./Justenhoven, Petra/Störk, Ulrich (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handelsbilanz. Steuerbilanz, 13. Aufl., München 2022.
- Günther, Jens; Muschallik, Marco: Identifikation wesentlicher Themen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, KoR 2017, S. 421–425.
- Haaker, Andreas: Risikodefinition ohne Betroffenen und Adressaten?, PiR 2017, S. 278.
- Haaker, Andreas: Wider die Integration der nichtfinanziellen (CSR-)Erklärung in den Lagebericht, DB 2017, S. 922.
- Hahnefeld, Ute: Neue Regelungen zur Offenlegung bei Zweigniederlassungen – Inkrafttreten des Gesetzes zur Umsetzung der Elften gesellschaftlichen EG-Richtlinie, DStR 1993, S. 1596–1599.
- Handelsausschuss des Deutschen Anwaltvereins: Stellungnahme zum Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Übernahmerichtlinie, NZG 2006, S. 177–183.
- Hartung, Sven P.: Anhang und Lagebericht im Spannungsfeld zwischen Bilanztheorie und Bilanzpolitik – eine theoretische und empirische Analyse, Aachen 2002.
- Hecker, Andreas/Bröcker, Norbert: Die CSR-Berichtspflicht in der Hauptversammlungssaison 2018, AG 2017, S. 761–770.
- Heldt, Cordula/Ziemann, Sascha: Sarbanes-Oxley in Deutschland? – Zur geplanten Einführung eines strafbewehrten „Bilanzeides“ nach dem Regierungsentwurf eines Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes, NZG 2006, 652–654.
- Henckel, Niels/Rimmelspacher, Dirk/Schäfer, Nina: Erfahrungen aus der erstmaligen Anwendung des DRS 20 – Anregungen zur Lösung ausgewählter Zweifelsfragen, DK 2014, S. 386–403.

- Henssler, Martin (GesamtHrsg.): beck-online, Großkommentar zum HGB, München 2023.
- Heumann, Rainer: Value Reporting in IFRS-Abschlüssen und Lageberichten, Düsseldorf 2005.
- Hinze, Ann-Kathrin: „Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ in der Berichterstattung, WPg 2016, S. 1168–1173.
- Holzmeier, Maximilian/Burth, Marius/Hachmeister, Dirk: Die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, IRZ 2017, S. 215–220.
- Hommelhoff, Peter: Nichtfinanzielle Ziele in Unternehmen von öffentlichem Interesse, in: Festschrift für Bruno M. Kübler zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Bork, Reinhard et al., München 2015, S. 291–299.
- Huter, Michael: Auslegungsfragen zur Risikoberichterstattung, WPg 2019, S. 603–610.
- Huter, Michael: Die nichtfinanzielle Konzernklärung – Kritische Analyse und Konkretisierung der handelsrechtlichen Vorschriften, Sieburg 2019.
- IDW: Positionspapier zu Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung vom 14.6.2017, Düsseldorf 2017.
- IDW: Stellungnahme zum Referentenentwurf des Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetzes, FN-IDW 2006, S. 419–423.
- IDW: Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 4.1.2008, FN-IDW 2008, S. 9–30.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.): WP-Handbuch. Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 18. Aufl., Düsseldorf 2023.
- Kaiser, Karin: Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes auf die zukunftsorientierte Lageberichterstattung, WPg 2005, S. 405–418.
- Kajüter, Peter: Berichterstattung über Chancen und Risiken im Lagebericht, BB 2004, S. 427–433.
- Kajüter, Peter: Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz – ein Kompromiss, IRZ 2017, S. 137–138.
- Kajüter, Peter: Der Lagebericht als Instrument einer kapitalmarktorientierten Rechnungslegung – Umfassende Reformen nach dem Entwurf zum BilReG und zum E-DRS 20, DB 2004, S. 197–203.
- Kajüter, Peter: Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2017, S. 617–624.
- Kindler, Peter/Horstmann, Hendrik: Die EU-Übernahmerichtlinie – ein „europäischer Kompromiss“, DStR 2004, S. 866–873.
- Kirsch, Hans-Jürgen/Dohrn, Matthias: Umsetzung der Fair Value-Richtlinie in Deutschland, in: Fair Value. Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft, hrsg. v. Bieg, Hartmut/Heyd, Reinhard, München 2005, S. 129–154.
- Kirsch, Hans-Jürgen/Huter, Michael: Die Prüfung der nicht-finanziellen Erklärung, WPg 2017, S. 1017–1024.

- Kirsch, Hans-Jürgen/Scheele, Alexander: Die Auswirkungen der Modernisierungsrichtlinie auf die (Konzern-)Lageberichterstattung – unter Berücksichtigung von E-DRS 20 und des Entwurfs eines Bilanzrechtsreformgesetzes vom 15.12.2003, WPg 2004, S. 1–12.
- Kirsch, Hans-Jürgen/Scheele, Alexander: Neugestaltung von Prognose- und Risikoberichterstattung im Lagebericht durch das Bilanzrechtsreformgesetz, WPg 2005, S. 1149–1154.
- Kolb, Susanne/Heinek, Dirk: Entgelttransparenzgesetz: Auskunftspflichten und neue Anlage zum Lagebericht, WPg 2017, S. 1243–1249.
- Korte, Dominik/Mujkanovic, Robin: Forschung und Entwicklung im Lagebericht, PiR 2017, S. 345–350.
- Kütting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Loseblattwerk, Stuttgart 2024.
- Krawitz, Norbert: Erweiterte Berichterstattungspflichten nach dem Bilanzrechtsreformgesetz und Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2006, hrsg. v. Seicht, Gerhard, Wien 2006, S. 219–244.
- Kropff, Bruno: Der Lagebericht nach geltendem und künftigem Recht, BFuP 1980, S. 514–532.
- Krumbholz, Marcus: Die Qualität publizierter Lageberichte – Ein empirischer Befund zur Unternehmenspublizität, Düsseldorf 1994.
- Kuhn, Wolfgang: Die Berichterstattung über Forschung und Entwicklung im Lagebericht, DStR 1993, S. 491–496.
- Kumm, Nina/Woodtli, Reto Moritz: Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Umsetzung der Ergänzungen der Bilanzrichtlinie um die Pflicht zu nichtfinanziellen Angaben im RefE eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, DK 2016, S. 218–232.
- Kuthe, Thorsten/Geiser, Martina: Die neue Corporate Governance Erklärung – Neuerung des BilMoG in § 289a HGB-RE, NZG 2008, S. 172–175.
- Lanfermann, Georg/Maul Silja: EU-Übernahmerichtlinie: Aufstellung und Prüfung des Lageberichts, BB 2004, S. 1517–1521.
- Lange, Knut Werner: Berichterstattung in Lagebericht und Konzernlagebericht nach dem geplanten Bilanzrechtsreformgesetz, ZIP 2004, S. 981–987.
- Lange, Tobias/Müller, Stefan: Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf kapitalmarktorientierte Unternehmen, KoR 2015, S. 542–547.
- Lentfer, Thies/Weber, Stefan C.: Das Corporate Governance Statement als neues Publizitätsinstrument, DB 2006, S. 2357–2363.
- Lühn, Michael: Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht, ZRFC 2015, S. 102–107.
- Maul, Silja/Muffat-Jeandet, Daniele: Die EU-Übernahmerichtlinie – Inhalt und Umsetzung in nationales Recht (Teil II), AG 2004, S. 306–318.

- Meckl, Reinhard/Hoffmann, Thomas: Ökonomische Implikationen der neuen europäischen Übernahmerichtlinie, BFuP 2006, S. 519–538.
- Meeh-Bunse, Gunther/Hermeling, Anke/Schmaker, Stefan: CSR-Richtlinie: Inhalt und potentielle Auswirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen, DStR 2016, S. 2769–2773.
- Melcher, Winfried/Mattheus, Daniela: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance, DB 2009, Beilage 5 zu Heft 23, S. 77–82.
- Menzies, Christof: Sarbanes-Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen, Stuttgart 2004.
- Merkt, Hanno/Binder, Jens-Hinrich: Änderungen im Übernahmerecht nach Umsetzung der EG-Übernahmerichtlinie: Das deutsche Umsetzungsgesetz und verbleibende Problemfelder, BB 2006, S. 1285–1292.
- Mertens, Hans-Joachim: Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, §§ 76–117 AktG und Mitbestimmung im Aufsichtsrat, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 1996.
- Mock, Sebastian: Berichterstattung über Corporate Social Responsibility nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, ZIP 2017, S. 1195–1203.
- Müller, Stefan/Scheid, Oliver: Konkretisierung der Umsetzung der CSR-Richtlinie im DRS 20 – Erweiterung der Konzernlageberichterstattung durch E-DRÄS 8, BB 2017, S. 1835–1838.
- Müller, Stefan/Stawinoga, Martin/Velte, Patrick: Mögliche Einbettung der neuen nichtfinanziellen Erklärung in die handelsrechtliche Unternehmenspublizität und -prüfung, DB 2015, S. 2217–2223.
- Müller, Stefan/Stute, Andreas/Withus, Karl-Heinz: Handbuch Lagebericht, Berlin 2013.
- Mußig, Anke: Bilanzielle Risikoversorge und außerbilanzielle Risikoberichterstattung. Das Verhältnis von Lagebericht und Management Commentary zum Jahresabschluss nach HGB und IFRS, Wiesbaden 2006.
- Naumann, Klaus-Peter/Siegel, Daniel P.: Reichweite der Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR, WPg 2017, S. 1170–1178.
- Nimwegen, Sebastian: Vermeidung und Aufdeckung von Fraud – Möglichkeiten der internen Corporate Governance-Elemente, Lohmar/Köln 2009.
- Paetzmann, Karsten: Das neue Corporate-Governance-Statement nach § 289a HGB, ZCG 2009, S. 64–66.
- Pfitzer, Norbert/Oser, Peter/Orth, Christian: Offene Fragen und Systemwidrigkeiten des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) – Erste Handlungsempfehlungen für eine normkonforme Umsetzung, DB 2004, S. 2593–2602.
- Prigge, Cord: Konzernlageberichterstattung vor dem Hintergrund einer Bilanzierung nach IFRS, Düsseldorf 2006.
- Richter, Nicole/Johne, Annette/König, Christoph: Umsetzung der CSR-Richtlinie in nationales Recht, WPg 2017, S. 566–572.
- Rimmelspacher, Dirk/Schäfer, Nina/Schönberger, Martin W.: Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Neue Anforderungen an die nichtfinanzielle Berichterstattung und darüber hinaus, KoR 2017, S. 225–232.

- Rodewald, Jörg/Unger, Ulrike: Zusätzliche Transparenz für die europäischen Kapitalmärkte – die Umsetzung der EU-Transparenzrichtlinie in Deutschland, BB 2006, S. 1917–1919.
- Röhm-Kottmann, Mariella/Gundel, Astrid: Frauenquote und Zielgrößen für den Frauenanteil, WPg 2015, S. 1110–1115.
- Ruhnke, Klaus/Schmidt, Martin: Veröffentlichungs- und Prüfungspflichten im Zusammenhang mit der Erklärung zur Unternehmensführung und der nicht-finanziellen Erklärung, DB 2017, 2557–2561.
- Sack, Melanie/Siegel, Daniel P.: Bestandteile des externen Reporting – Status quo und ein Blick in die nahe Zukunft, IDW Life 2017, 1168–1173.
- Sailer, Viola: Offenlegung von „Change of Control-Klauseln“ im Jahresabschluss, AG 2006, S. 913–927.
- Schaefer, Patrick/Schröder, Nina Isabelle: CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Implikationen für den Mittelstand, WPg 2017, S. 1324.
- Scheele, Alexander: Strategieorientierte Lageberichterstattung. Eine kritische Analyse internationaler Entwicklungen vor dem Hintergrund des Management Commentary des IASB, Lohmar 2007.
- Scheid, Oliver/Müller, Stefan: Leitlinien der Europäischen Kommission zur nichtfinanziellen Berichterstattung – Vereinheitlichungschancen der Berichterstattung und Ausstrahlungswirkung auf weitere Unternehmen, DStR 2017, 2240–2246.
- Schoberth, Joerg/Servatius, Hans-Gerd/Thees, Alexander: Anforderungen an die Gestaltung von Internen Kontrollsystemen, BB 2006, S. 2571–2577.
- Schüppen, Matthias: WpÜG-Reform: alles Europa, oder was? Der Referententwurf eines ÜbernahmeRL-UmsetzungG lässt viele Fragen und Wünsche offen, BB 2006, S. 165–171.
- Schüppen, Matthias/Walz, Susanne: „Mitbestimmungslücke“ und mangelhafte Berichterstattung über die „Frauenquote“, WPg 2015, S. 1155–1161.
- Schütte, Martin: Humankapital: Kein Thema für externe Berichterstattung und Corporate Governance?, DB 2004, S. 1793–1795.
- Seibt, Christoph H.: CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte der Geschäftstätigkeit, DB 2016, S. 2707–2716.
- Seibt, Christoph H./Heiser, Kristian J.: Analyse der EU-Übernehmerichtlinie und Hinweise für eine Reform des deutschen Übernahmerechts, ZGR 2005, S. 200–251.
- Seibt, Christoph H./Heiser, Kristian J.: Analyse des Übernehmerichtlinie-Umsetzungsgesetzes (Regierungsentwurf), AG 2006, S. 301–320.
- Selch, Barbara: Der Lagebericht. Risikoberichterstattung und Aufstellung nach IDW RS HFA 1, Wiesbaden 2003.
- Selchert, Friedrich W./Erhardt, Martin/Fuhr, Annette/Greinert, Markus: Prüfung des Lageberichts, Bielefeld 2000.
- Spießhofer, Birgit: Die neue europäische Richtlinie über die Offenlegung nichtfinanzieller Informationen – Paradigmenwechsel oder Papiertiger?, NZG 2014, S. 1281–1287.

- Spießhofer, Birgit: Wirtschaft und Menschenrechte – rechtliche Aspekte der Corporate Social Responsibility, NJW 2014, S. 2473–2479.
- Sopp, Karina/Baumüller, Josef: Die Leitlinien der EU-Kommission für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen: Orientierungshilfe ohne Orientierung, IRZ 2017, 377–383.
- Stawinoga, Martin/Velte, Patrick: Der Referentenentwurf für ein CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2016, S. 841–847.
- Strieder, Thomas: Erweiterung der Lageberichterstattung nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1002–1006.
- Tempelmeier, Horst: Produktion und Logistik, in: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, hrsg. v. Bitz, Michael/Domsch, Michel/Ewert, Ralf/Wagner, Franz W., 5. Aufl., München 2005, S. 237–307.
- Trepte, Folker/Siegel, Daniel P.: Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten, WPg 2017, S. 317–321.
- Veit, Klaus-Rüdiger: Funktion und Aufbau des Berichts zu Zweigniederlassungen, BB 1997, 461–463.
- Velte, Patrick: Fortentwicklung der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung durch das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG), StuB 2007, S. 102–108.
- Velte, Patrick/Weber, Stefan C.: Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ante portas: Neue Herausforderungen für Rechnungslegung und Corporate Governance, KoR 2008, S. 640–646.
- Voland, Thomas: Erweiterung der Berichtspflichten für Unternehmen nach der neuen CSR-Richtlinie, DB 2014, S. 2815–2818.
- Wagner, Franz W.: Periodenabgrenzung als Prognoseverfahren. Konzeption und Anwendungsbereich der „einkommensapproximativen Bilanzierung“, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Adolf Moxter, hrsg. v. Ballwieser, Wolfgang et al., Düsseldorf 1994, S. 1175–1197.
- Weber, Stefan C./Lentfer, Thies/Köster, Max: Kritische Würdigung der Umsetzung europäischer Vorgaben im Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG RefE) – Teil 1, IRZ 2007, S. 367–373.
- Welge, Martin K./Al-Laham, Andreas/Eulerich, Marc: Strategisches Management. Grundlagen – Prozess – Implementierung, 7. Aufl., Wiesbaden 2015.
- Withus, Karl-Heinz: Neue Anforderungen nach BilMoG zur Beschreibung der wesentlichen Merkmale des Internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Lagebericht kapitalmarktorientierter Unternehmen, KoR 2009, S. 440–451.
- Wolf, Klaus: Neuerungen im (Konzern-)Lagebericht durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) – Anforderungen und ihre praktische Umsetzung, DStR 2005, S. 438–442.
- Wulf, Inge: Neue Berichtspflichten durch die nichtfinanzielle Erklärung für bestimmte große Unternehmen, DStZ 2017, S. 100–110.