

## **Allgemeiner Teil**

### **Hauptgesichtspunkte des Entwurfs:**

Die Richtlinie (EU) 2021/2101 (in der Folge kurz: Änderungs-Richtlinie) zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU (in der Folge kurz: Bilanz-Richtlinie) im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, ABl. Nr. L 429 vom 1. 12. 2021, S. 1, CELEX: 32021L2101, war bis 22. Juni 2023 in innerstaatliches Recht umzusetzen.

Dazu hat das Bundesministerium für Justiz einen ersten Entwurf eines CBCR-Veröffentlichungsgesetzes ausgearbeitet, der am 22. September 2022 einer Arbeitsgruppe vorgestellt wurde, zu der die Wirtschaftskammer, die Arbeiterkammer, die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die Landwirtschaftskammer, der Österreichische Gewerkschaftsbund, die Industriellenvereinigung, der Sparkassen-Prüfungsverband, der Österreichische Raiffeisenverband, das Umweltbundesamt, die Finanzmarktaufsichtsbehörde, die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde, die Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung, das AFRAC (Austrian Financial Reporting Advisory Committee) und jene Interessenverbände, die daran Interesse bekundet haben (respAct, Netzwerk Soziale Verantwortung, Gemeinwohl-Ökonomie, Ökobüro) eingeladen waren.

Auf der Basis der Rückmeldungen wurde der Begutachtungsentwurf erarbeitet.

Die Änderungs-Richtlinie verfolgt das Ziel, dass jene Ertragsteuerinformationsberichte, die multinationale Konzerne nach den Vorgaben der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1 (in Österreich umgesetzt durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz), an die Steuerbehörden übermitteln müssen, gleichzeitig auch bei den jeweiligen Handelsregistern (in Österreich: beim Firmenbuchgericht) eingereicht werden, damit sie über diese Register öffentlich abrufbar sind. Aus diesen Ertragsteuerinformationsberichten ist ersichtlich, welche Umsatzerlöse und Gewinne ein Konzern in den jeweiligen Territorien erzielt und welche Ertragsteuern er dort entrichtet. Das soll eine „öffentliche Debatte (...) über den Grad der Steuerehrlichkeit“ dieser Konzerne ermöglichen, nämlich ob der Konzern dort, wo er große Umsatzerlöse erzielt, auch Steuern entrichtet, oder ob die Gewinne in Niedrigsteuerländer verschoben werden.

Das vorgeschlagene Umsetzungsgesetz setzt die Vorgaben der Änderungs-Richtlinie möglichst getreu um. Es gibt nur wenige Mitgliedstaaten-Wahlrechte, nämlich zur Ermöglichung einer zeitversetzten Veröffentlichung in Art. 48c Abs. 6 und zur Befreiung von der Website-Veröffentlichung in Art. 48d Abs. 3. Beide Optionen sollen wahrgenommen werden. Die erste Option wird – soweit ersichtlich – von allen Mitgliedstaaten wahrgenommen (insbesondere auch in Deutschland: siehe den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Änderungs-Richtlinie), es würde daher nicht nur zu Wettbewerbsnachteilen, sondern auch zu Komplikationen führen, wenn es in Österreich nicht möglich wäre, erheblich nachteilige Angaben zeitverzögert zu veröffentlichen. Die zweite Option wird deshalb wahrgenommen, weil es dem Firmenbuchgericht schwer möglich ist, die dauerhafte Abrufbarkeit des Berichts auf einer fremden Website zu überprüfen und zu gewährleisten.

### **Kompetenzgrundlage:**

Der vorliegende Entwurf stützt sich auf Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG (Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens).

### **Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:**

Keine.

## Besonderer Teil

### Zu § 1:

Die Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts unterscheidet sich in mehrfacher Hinsicht von den übrigen Offenlegungspflichten des Rechnungslegungsrechts. Es handelt sich um einen Bericht, der im Wesentlichen aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften zu erstatten ist, und nur aus Transparenzgründen beim Firmenbuch offenzulegen ist. Es wird daher vorgeschlagen, aus Gründen der Übersichtlichkeit diese Verpflichtungen nicht in das dritte Buch des UGB aufzunehmen, sondern in einem eigenen Bundesgesetz zu regeln.

### Zu § 2:

Die Offenlegungspflicht trifft einerseits oberste Mutterunternehmen, unverbundene Unternehmen oder Tochterunternehmen, die Gesellschaften im Sinne der Bilanz-Richtlinie sind und den nationalen Rechtsvorschriften unterliegen (daher solche mit Sitz in Österreich: Art. 48b Abs. 1 und 4 Bilanz-Richtlinie) und andererseits inländische Zweigniederlassungen von Rechtsträgern, die nicht in der EU oder im EWR ansässig sind (Art. 48b Abs. 5 Bilanz-Richtlinie), die aber Kapitalgesellschaften sind (Rechtsform, die einer in Anhang I der Bilanz-Richtlinie angeführten vergleichbar ist). Mit § 2 Z 2 wird zugleich auch Art. 1 Abs. 1a der Bilanz-Richtlinie umgesetzt.

### Zu § 3:

Abs. 1 setzt die Begriffsbestimmungen des Art. 48a Abs. 1 Bilanz-Richtlinie um. Was genau ein „Unternehmen“ ist, wird von der Richtlinie nicht definiert. Soweit sich die Verpflichtung an ein Mutterunternehmen mit Sitz in der EU und im EWR richtet, so ist der Begriff im Sinne des Anwendungsbereichs der Bilanz-Richtlinie (Art. 1) zu verstehen. Wenn nun § 4 dem „obersten Mutterunternehmen“ eine Pflicht auferlegt, so kann das aufgrund des Anwendungsbereichs (§ 2 Z 1) nur eine österreichische Kapitalgesellschaft oder kapitalistische Personengesellschaft sein. Wenn hingegen in § 5 von einer österreichischen Tochtergesellschaft eines obersten Mutterunternehmens außerhalb der EU die Rede ist, dann kann das Mutterunternehmen jede erdenkliche Rechtsform des Ansässigkeitsstaates haben; diesbezüglich sieht die Richtlinie keine Einschränkung vor. Die Eintrittspflicht der Zweigniederlassung (§ 6) trifft aufgrund von § 2 Z 2 wiederum nur Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften in einem Drittland.

In Z 5 wird der Begriff des „Vertreters“ näher konkretisiert: Bei einer Kapitalgesellschaft sind das wie bei § 277 UGB die gesetzlichen Vertreter, bei einer kapitalistischen Personengesellschaft (vgl. § 221 Abs. 5 UGB) die gesetzlichen Vertreter des unbeschränkt haftenden Gesellschafters. Mit Vertreter der Zweigniederlassung (vgl. den Begriff in § 280a UGB) sind die in § 107 Abs. 2 GmbHG bzw. § 254 Abs. 2 AktG genannten Personen gemeint.

Abs. 2 erster Satz fasst die Definitionen in Art. 48a Abs. 2 Bilanz-Richtlinie in einem einheitlichen Begriff „Umsatzerlöse“ zusammen. Unternehmen mit Sitz in der EU oder des EWR, die keinen Abschluss nach IFRS (International Financial Reporting Standards) aufstellen, unterliegen den Berechnungen der nationalen Bestimmungen, die innerhalb der EU oder des EWR der Bilanz-Richtlinie und damit des Art. 2 Z 5 folgen (in Österreich: § 189a Z 5 UGB). Unternehmen mit Sitz in der EU oder des EWR, die einen Abschluss nach IFRS aufstellen (und sei es auch aufgrund eines Wahlrechts wie zB nach § 245a Abs. 2 UGB), haben die Berechnungsweise der IFRS zu verwenden; Unternehmen mit Sitz in Drittländern die Berechnungsweise nach jenen Standards, denen sie unterliegen.

Abs. 2 zweiter Satz setzt Art. 48c Abs. 9 zweiter Unterabsatz Bilanz-Richtlinie um.

### Zu § 4:

Diese Bestimmung setzt Art. 48b Abs. 1 bis 3 der Bilanz-Richtlinie um.

Zu Abs. 1: Die gesetzlichen Vertreter eines obersten Mutterunternehmens oder eines unverbundenen Unternehmens mit Sitz in Österreich, das die genannte Umsatzschwelle an zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreitet, haben einen Ertragsteuerinformationsbericht im Folgejahr für das letztere der beiden Geschäftsjahre aufzustellen und gemäß § 11 beim Firmenbuch einzureichen. Die Einreichfrist beträgt ein Jahr; es wird davon abgesehen, eine gesonderte Frist für die Aufstellungsverpflichtung zu normieren. Die Aufstellung muss so zeitgerecht erfolgen, dass die Einreichung innerhalb der Jahresfrist zu erreichen ist. Die Aufstellungsverpflichtung endet, wenn die Umsatzerlöse die Schwelle zwei Jahre hindurch nicht erreichen.

Beispiel:

Jahr	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Umsatz (in Mio. €)	800	800	700	700	800	800	700
Berichtspflicht			ja (für 2025)	ja (für 2026)	nein	nein	ja (für 2029)

Zu Abs. 1 Z 2: Statt – wie in Art. 48b Abs. 2 Bilanz-Richtlinie – eine Gegenausnahme zu formulieren, wird vorgeschlagen, so wie in der Richtlinie 2016/881 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 148 vom 3. 6. 2016, S. 8 („DAC4“), die verpflichteten Unternehmen positiv zu erfassen. Nach der DAC4-Richtlinie ist eine multinationale Unternehmensgruppe nur dann erfasst, wenn sie zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder ein Unternehmen, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist.

Die Verpflichtung gilt nur für Unternehmen, deren Tätigkeit in mindestens einem weiteren Steuerhoheitsgebiet der Ertragsteuer unterliegen kann, wie das etwa bei einer steuerlichen Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO der Fall wäre.

Zu Abs. 2: Art. 48b Abs. 3 Bilanz-Richtlinie ordnet eine Ausnahme für Unternehmen an, die einen Bericht gemäß Art. 89 der Richtlinie 2013/36/EU („CRD IV“) offenlegen. Diese Richtlinienbestimmung ist einerseits in § 64 Abs. 1 Z 18 BWG umgesetzt, andererseits müssen aber auch Klasse 1-Wertpapierfirmen und Klasse 1 minus-Wertpapierfirmen nach Art. 4 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 („IFR“) den Anforderungen der durch die CRD IV umgesetzten Bestimmungen nachkommen. Klasse 2-Wertpapierfirmen müssen den Anforderungen des Art. 27 der Richtlinie 2019/2034/EU nachkommen, umgesetzt durch § 17 WPF. Diese Bestimmung legt identische Anforderungen an die Berichtspflicht fest wie § 64 Abs. 1 Z 18 BWG, sodass es sinnwidrig wäre, diese Offenlegungen nicht genügen zu lassen.

#### Zu § 5:

Diese Bestimmung setzt Art. 48b Abs. 4 Bilanz-Richtlinie um. Tochtergesellschaft im Sinne dieser Bestimmung ist jedes Unternehmen, das von einem Drittland-Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar kontrolliert wird (Art. 2 Z 10 Bilanz-Richtlinie). Die genannten Tochtergesellschaften im Anwendungsbereich müssen innerhalb der Vorlagefrist (ein Jahr: siehe § 11) ihr oberstes Mutterunternehmen auffordern, den Ertragsteuerinformationsbericht für das vorangegangene Geschäftsjahr zu übersenden, um ihn beim Firmenbuchgericht einzureichen. Stellt das Mutterunternehmen diese Informationen nicht zur Verfügung, muss das Tochterunternehmen einen eigenen Bericht mit den Informationen erstellen, über die es verfügt.

Der Verweis auf § 221 Abs. 2 und 3 UGB schließt auch die Anordnung des § 221 Abs. 4 UGB ein, wonach die Größenkriterien an den zwei vergangenen Abschlussstichtagen überschritten sein müssen. Damit ist diese Regelung konsistent mit der „Eintrittspflicht“ von Zweigniederlassungen in § 6 Abs. 3. Hat das Tochterunternehmen daher an den Abschlussstichtagen 31. Dezember 2024 und 31. Dezember 2025 zwei der drei in § 221 Abs. 1 UGB genannten Kriterien überschritten, muss es bis zum 31. Dezember 2026 den Bericht für das Geschäftsjahr 2025 vorlegen.

#### Zu § 6:

Diese Bestimmung setzt Art. 48b Abs. 5 Bilanz-Richtlinie um. Die Berichtspflichten gelten nur für Zweigniederlassungen eines Drittlandunternehmens (§ 2 Z 2). Folgende Konstellationen sind denkbar:

- 1) Das Drittlandunternehmen ist selbst Gruppenmitglied, und das oberste Mutterunternehmen, ist seinerseits in einem Drittland ansässig. Das Drittlandunternehmen, das die Zweigniederlassung errichtet hat, kann gleichzeitig auch oberstes Mutterunternehmen sein. Zusätzlich müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein: a) die konsolidierten Umsatzerlöse von 750 Mio. Euro werden überschritten und b) das oberste Mutterunternehmen hat kein anderes Tochterunternehmen im EWR-Raum, das in die Berichtspflicht eintreten könnte.
- 2) Das Drittlandunternehmen ist unverbundenes Unternehmen, deren Umsatzerlöse von 750 Mio. Euro überschritten werden.

Anders als bei Kapitalgesellschaften und kapitalistischen Personengesellschaften, deren jährliche Berichtspflicht im Zusammenhang mit der Rechnungslegung automationsunterstützt geprüft wird, und bei denen die Pflicht zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsbericht durch einen Abschlussprüfer geprüft wird (§ 13), bestehen bei Zweigniederlassungen für das Firmenbuchgericht keine Anhaltspunkte,

ob sie der Berichtspflicht nach § 6 unterliegen. Die Zweigniederlassungen sollen daher zu einer „Eigenmeldung“ verpflichtet werden, wenn sie der Berichtspflicht unterliegen. Die vorsätzlich oder grob fahrlässige Falschmeldung soll unter Ordnungsstrafsanktion gestellt werden (siehe § 14 Abs. 2 Z 2).

#### **Zu § 7:**

Diese Bestimmung setzt Art. 48b Abs. 6 Bilanz-Richtlinie um.

Wenn sich ein Vertreter einer Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung zu Unrecht auf diese Befreiung beruft, weil etwa der Bericht an der angegebenen Stelle nicht abrufbar ist, dann kann die Befreiung nicht in Anspruch genommen werden, und das Gericht hat die Offenlegung des Berichts zu erzwingen.

#### **Zu § 8:**

Diese Bestimmung setzt Art. 48b Abs. 7 Bilanz-Richtlinie um.

#### **Zu § 9:**

Diese Bestimmung setzt Art. 48c Abs. 1 bis 4 Bilanz-Richtlinie um, wobei in Abs. 1 zunächst die einzelnen Positionen nach Art. 48c Abs. 2 Bilanz-Richtlinie aufgezählt werden. Da es den Unternehmen möglich ist, alternativ auch die Angaben nach den Vorgaben des VPDG zu erstatten (siehe dazu Abs. 3), ist auch bei jenen Inhalten, die durch die Richtlinie nicht näher spezifiziert sind, davon auszugehen, dass sie im gleichen Sinne wie die Inhalte nach dem VPDG auszulegen sind. So wird etwa die kurze Beschreibung der Art der Tätigkeit der Geschäftseinheiten analog den Angaben nach Anlage 2 VPDG für die Zwecke des § 9 Abs. 1 Z 2 ausreichend sein. Begriffe des CBCR-VG, die sich deckungsgleich im VPDG finden, sind in der Regel auch so zu interpretieren.

Zu Abs. 1 Z 1: Während der Begutachtungsentwurf noch vorgeschlagen hat, dass es für die Aufzählung der Drittland-Tochterunternehmen auf die Zuordnung zur Liste der „Steueroasen“ am Abschlussstichtag ankommt, soll es – konsistent mit der Aufschlüsselungspflicht nach Abs. 10 Abs. 2 – auf die Zuordnung am 1. März des Berichtsjahres ankommen (siehe auch § 342h Abs. 1 Z 4 lit. b dHGB).

Zu Abs. 1 Z 4: lit. a erläutert die Berechnungsweise der Erträge, wenn der Abschluss nach nationalem Recht eines EU/EWR-Mitgliedsstaates auf Basis der Bilanz-Richtlinie aufgestellt wurde. Im Anwendungsbereich des § 4, also bei österreichischen obersten Mutterunternehmen, die keinen IFRS-Konzernabschluss aufstellen müssen, sind das folgende Größen aus der Konzern-GuV: Umsatzerlöse (§ 231 Abs. 2 Z 1 oder Abs. 3 Z 1 UGB); sonstige betriebliche Erträge (§ 231 Abs. 2 Z 4 oder Abs. 3 Z 6 UGB); Erträge aus Beteiligungen (§ 231 Abs. 2 Z 10 oder Abs. 3 Z 9 UGB) mit Ausnahme der von verbundenen Unternehmen erhaltenen Dividenden; Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Anlagevermögens (§ 231 Abs. 2 Z 11 oder Abs. 3 Z 10 UGB); sonstige Zinsen und ähnliche Erträge (§ 231 Abs. 2 Z 12 oder Abs. 3 Z 11 UGB). Da im Anwendungsbereich der §§ 5 und 6 aber auch Daten von obersten Mutterunternehmen aus anderen EU/EWR-Staaten denkbar sind, wird nicht auf das UGB, sondern auf die Bilanz-Richtlinie abgestellt (vgl. § 342h Abs. 3 Z 2 dHGB). In lit. b wird spezifiziert, dass die Erträge bei Unternehmen, die nicht nach nationalem Recht bilanzieren, nach den Rechnungslegungsgrundsätzen zu berechnen sind, auf deren Grundlage der Abschluss aufgestellt wurde. Das ist in erster Linie der IFRS-Konzernabschluss (bei börsennotierten EU/EWR-Mutterunternehmen), es kann aber auch der Abschluss einer Bank oder einer Versicherung sein, die nach den entsprechenden Sondernormen im BWG oder VAG aufgestellt werden, oder nationale Standards von Drittlandunternehmen. Nicht zu berücksichtigen sind Wertberichtigungen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden, sowie Dividenden von verbundenen Unternehmen.

Die Richtlinie schweigt darüber, in welcher Form das oberste Mutterunternehmen Daten zu berechnen hat, wenn sie die Erträge auf die einzelnen Mitgliedstaaten herunterbricht (siehe § 10 Abs. 2 und 3). Es ist davon auszugehen, dass es die Beträge in der Form meldet, in der es die Beträge von den Tochterunternehmen erhalten hat. Es ist also nicht relevant, ob das Tochterunternehmen selbst die Erträge nach nationalem Recht in ihrem Einzelabschluss bilanziert, wenn das Tochterunternehmen die Daten nach den Konzernvorgaben nach IFRS ihrem Mutterunternehmen meldet. Das Mutterunternehmen kann die vom Tochterunternehmen umgerechneten IFRS-Beträge für die Aufschlüsselung nach Ländern heranziehen.

Zu Abs. 1 Z 6 und 7: In Ausnahmefällen kann es insgesamt nicht zu einer Zahlung, sondern (saldiert) zu einer Erstattung von Ertragsteuern durch die Finanzverwaltung kommen. Auch solche (länderweise saldierten) „negativen Ertragsteuern“ wären im Ertragsteuerinformationsbericht auszuweisen.

Zu Abs. 1 Z 8: der Ertragsteuerbericht kann sich bei Zweigniederlassungen immer nur auf das Unternehmen beziehen, das die Zweigniederlassung errichtet hat; es gibt keinen Bericht nur über die Tätigkeiten der Zweigniederlassung. Daher hat Art. 48c Abs. 2 Unterabsatz 5 zweiter Satz Bilanz-Richtlinie nur klarstellende Funktion und soll daher auch nicht übernommen werden.

Abs. 2 setzt Art. 48c Abs. 1 Bilanz-Richtlinie um.

Abs. 3 setzt Art. 48c Abs. 2 und Abs. 10 Bilanz-Richtlinie um. Selbst wenn die Option gewählt wird, nach den Vorgaben des VPDG zu berichten, können die im länderbezogenen Bericht nach VPDG enthaltenen Daten in Bezug auf Drittländer aggregiert werden, soweit es sich nicht um Staaten nach § 10 Abs. 2 handelt.

Abs. 4 setzt Art. 48c Abs. 7 Bilanz-Richtlinie um. Der Wortlaut schließt es nicht aus, dass auch andere Erläuterungen in den Bericht aufgenommen werden können.

Abs. 5 setzt Art. 48c Abs. 8 Bilanz-Richtlinie um.

#### **Zu § 10:**

Abs. 1 setzt Art. 48c Abs. 4 Bilanz-Richtlinie um. Der geplante Durchführungsrechtsakt sieht derzeit die Einreichung in dem geplanten Format verpflichtend nur für die Berichte von EU- und EWR-Mutterunternehmen vor, nicht für die Berichte von Tochtergesellschaften (Art. 48b Abs. 4) und Zweigniederlassungen (Art. 48b Abs. 5).

Abs. 2 setzt Art. 48c Abs. 5 Unterabsätze 1 bis 3 Bilanz-Richtlinie um. Die Richtlinie sieht prinzipiell eine Aggregation von Daten von Drittländern vor, die nicht in der Liste der „Steueroasen“ genannt sind; allerdings bleibt es dem Unternehmen unbenommen, freiwillig eine Aufschlüsselung einzureichen (siehe Erwägungsgrund 16 letzter Satz der Änderungs-Richtlinie). Das kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn ein Tochterunternehmen oder eine Zweigniederlassung den länderbezogenen Bericht, den es von der obersten Muttergesellschaft in einem Drittland erhalten hat, ohne Zusammenrechnung offenlegen möchte.

Abs. 3 setzt Art. 48c Abs. 5 Unterabsätze 4 bis 6 Bilanz-Richtlinie um.

#### **Zu § 11:**

Diese Bestimmung setzt Art. 48d Bilanz-Richtlinie um.

Die Einreichung muss elektronisch in einem maschinenlesbaren Format erfolgen: das folgt für jene Berichte, die von dem Durchführungsrechtsakt nach § 10 Abs. 1 erfasst sind, aus diesem Rechtsakt, und für die anderen Berichte, insbesondere den „befreienden“ Bericht eines Nicht-EU/EWR-Mutterunternehmens nach Art. 48b Abs. 6 der Richtlinie (§ 7 Abs. 1) aus diesen Bestimmungen bzw. aus Art. 48d Abs. 1 in Verbindung mit Art. 16 Abs. 6 der Richtlinie (EU) 2017/1132. Nähere Spezifikationen soll die Bundesministerin für Justiz mit Verordnung treffen können, wie das bereits derzeit in § 277 Abs. 6 letzter Satz UGB und in § 89b Abs. 2 GOG der Fall ist.

Abs. 3 macht durch die Anordnung, dass die Unterlagen „gebührenfrei“ öffentlich zugänglich zu machen sind, vom Wahlrecht in Art. 48d Abs. 3 Bilanz-Richtlinie Gebrauch. Das Unternehmen kann sich daher von der Pflicht, die Unterlagen zusätzlich auf seiner Website zu veröffentlichen, befreien, wenn es einen Link auf die Abfragemöglichkeit (zB <https://justizonline.gv.at/jop/web/firmenbuchabfrage>) und einen Hinweis veröffentlicht, dass dort der Bericht kostenfrei abrufbar ist. Unter „Website des Unternehmens“ kann im Fall eines Tochterunternehmens auch die Website eines verbundenen Unternehmens verstanden werden (etwa wenn es eine einheitliche Website der Unternehmensgruppe gibt), oder im Fall einer Zweigniederlassung die Website des Unternehmens, das die Zweigniederlassung errichtet hat.

Die Unterlassung einer Veröffentlichung nach § 11 Abs. 4 zieht eine Ordnungsstrafe nach sich (siehe § 14 Abs. 2 Z 1).

#### **Zu § 12:**

Diese Bestimmung macht von dem Mitgliedstaaten-Wahlrecht in Art. 48c Abs. 6 Bilanz-Richtlinie Gebrauch. Der potentiell erhebliche Nachteil für die Marktposition muss mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten; die reine Möglichkeit eines solchen Nachteils reicht für eine verzögerte Veröffentlichung nicht aus.

Die ausgelassenen Angaben sind nach dem Wortlaut der Richtlinie „in einem späteren Ertragsteuerinformationsbericht“ anzugeben, und zwar spätestens nach fünf Jahren. Ist das Unternehmen mittlerweile aus dem Anwendungsbereich hinausgefallen, hat es dennoch einen Ertragsteuerinformationsbericht einzureichen, mit dem es nur die bisher ausgelassenen Angaben nachträgt.

Hat das Firmenbuchgericht Zweifel, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 vorliegen (ob also tatsächlich ein erheblicher Nachteil durch die sofortige Veröffentlichung zu erwarten ist), kann es dies von Amts wegen prüfen. Dazu kann es einen Ertragsteuerinformationsbericht ohne Auslassungen anfordern, um die Angaben zu vergleichen. Auch die Einholung eines Sachverständigengutachtens ist möglich. Allerdings ist der Ertragsteuerinformationsbericht ohne Auslassungen bis zur rechtskräftigen Anordnung der Veröffentlichung oder bis zum Ablauf der fünfjährigen Frist wie ein Geschäftsgeheimnis zu behandeln (vgl. § 26h UWG).

Kommt das Gericht dann zum Schluss, dass die Voraussetzungen nicht vorliegen, hat es die Veröffentlichung des Berichts ohne Auslassungen anzuordnen. Der Bericht darf aber erst nach Rechtskraft

veröffentlicht werden; es ist also das Rechtsmittelverfahren abzuwarten. Gleichzeitig sind dem Unternehmen, dass die Auslassungen zu Unrecht in Anspruch genommen hat, die Verfahrenskosten (zB die Kosten eines Sachverständigengutachtens) und ein Pauschalkostenbeitrag bis 20 000 Euro aufzutragen. Die Kriterien für die Festsetzung des Pauschalkostenbeitrags sind dem § 54 Kartellgesetz 2005 entlehnt.

**Zu § 13:**

Diese Bestimmung setzt Art. 48f Bilanz-Richtlinie um.

**Zu § 14:**

Diese Bestimmung regelt eine Sanktionierung der Pflichten nach diesem Bundesgesetz. Primär sind zur Erzwingung der zeitgerechten, vollständigen und richtigen Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts Zwangsstrafen nach § 24 Firmenbuchgesetz zu verhängen. „Zeitgerecht“ ist allerdings vor dem Hintergrund zu verstehen, dass erst bei Überschreiten der Frist eine Androhung in Betracht kommt. Der Strafrahmen soll bis zu 10 000 Euro, bei mittelgroßen Gesellschaften und bei Zweigniederlassungen höchstens 8 000 betragen. Eine volle Ausschöpfung des Strafbetrags bei der ersten Aufforderung und Androhung wird freilich nur bei besonders krassen Verstößen in Betracht kommen, wenn zB das Unternehmen jahrelang trotz klarer Indizien überhaupt keinen Bericht offengelegt hat. Das Unterlassen des Einreichens oder unrichtige Einreichen eines Ertragsteuerinformationsberichts ist – anders als bei Unterlagen der Rechnungslegung (siehe § 163a StGB) – nicht mit gerichtlicher Strafe bedroht: Denn in welchem Staat die Ertragsteuern bezahlt wurden, ist keine Information, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens betrifft (die Höhe der gezahlten Steuern insgesamt ist aus dem Konzernabschluss ersichtlich, wie auch die übrigen in § 9 genannten Beträge aus der Konzernberichterstattung ableitbar sind).

Zu Abs. 2 bis 4: Für jene Verpflichtungen nach dem Gesetz, für die keine Zwangsstrafe in Betracht kommt, ist eine Ordnungsstrafe vorzusehen. Bei der Strafbarkeitsverjährung (Abs. 4) wurden Anleihen an § 33 KartG 2005 genommen.

**Zu § 15:**

Um zu überprüfen, ob alle Geschäftseinheiten, die nach dem VPDG einen länderbezogenen Bericht übermitteln mussten, diesen auch beim Firmenbuch eingereicht haben, ist ein Datenabgleich unerlässlich. Der Bundesminister für Finanzen hat daher die aus den Mitteilungen nach § 4 VPDG erhaltenen Daten der Bundesministerin für Justiz zur Verfügung zu stellen, die zur Identifikation der berichtspflichtigen Unternehmen und Zweigniederlassungen erforderlich sind. Das sind jedenfalls die Bezeichnung des Unternehmens oder der Zweigniederlassung, ihre Firmenbuchnummer (sofern vorhanden), die Bezeichnung ihrer obersten Muttergesellschaft samt Identifikationsmerkmal (sofern vorhanden) und deren Ansässigkeitsstaat. Die Verpflichtungen des Bundesministers für Finanzen erschöpfen sich darin, die zum Stichtag vorhandenen Daten zu übermitteln. Weitere Nachforschungsverpflichtungen sind aus der Bestimmung nicht abzuleiten. Das Firmenbuchgericht kann Rückfragen beim zuständigen Finanzamt im Wege der Amtshilfe anbringen.

Abs. 3 lehnt sich an § 282 Abs. 2a UGB an. Sobald die Daten den Gerichten zur Verfügung gestellt wurden (Abs. 2), kann das Gericht abgleichen, ob die in Österreich ansässigen obersten Muttergesellschaften, die einen Bericht nach VPDG eingereicht haben, diesen auch beim Firmenbuch offengelegt haben. Wenn das nicht erfolgt ist, kann das Gericht ein Aufforderungsverfahren einleiten. Dasselbe gilt für Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen.

**Zu § 16:**

Es wird angenommen, dass nur eine sehr begrenzte Anzahl an Unternehmen unter die Einreichpflichten nach diesem Bundesgesetz fallen, aber Zweifel darüber, ob und in welcher Form ein Unternehmen einzureichen hat, im Einzelfall schwierig zu beurteilen sind. Es soll daher vorgesehen werden, dass das amtswegige Prüfungsverfahren nach § 12 Abs. 3 und 4, das Strafverfahren nach § 14 und das Aufforderungsverfahren nach § 15 Abs. 3 abweichend von § 22 RPfLG stets dem Richter/der Richterin vorbehalten sind. Die Verfahren sollen sich – wie die Firmenbuchverfahren auch sonst – nach dem Außerstreitgesetz richten.