



Mai 2024

Newsletter 01/2024

Liebe Mandantinnen und Mandanten,
sehr geehrte Damen und Herren!

Anbei haben wir für Sie Neuigkeiten in steuerlichen Regelungen im geschäftlichen und privaten Bereich zusammengestellt.

TOPS:

- **Beilage: Nachhaltigkeit als Teil der Unternehmensführung**
- **Steuererklärungsfristen**
- **Themen der Lohnsteuer**
- **Immobilienübertragungen**
- **Grundsteuerbewertung fraglich lt. Finanzgericht RLP?**
- **Verdeckte Gewinnausschüttung bei Ferrari**



Unsere Kanzlei betreut für Sie gerne die künftigen aus dem Thema Nachhaltigkeit entstandenen Berichtspflichten von Unternehmen, die größten - und funktionsabhängig grundsätzlich ab dem Jahr 2025 entstehen. In vielen Fällen bedarf dies intensiver Vorbereitung aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder aufgrund unternehmensinterner Leitlinien.

Wir freuen uns auf Ihre Rückfragen hierzu und selbstverständlich auch zu Fragen in anderen Angelegenheiten.

Mit herzlichen Grüßen



Ihre Partner in Ludwigshafen und Dessau-Roßlau

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet
- 2 Steuererklärungsfristen für 2022 und für 2023
- 3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein
- 4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen
- 6 Verpflegungspauschale: Aktuell gelten noch die bisherigen Werte
- 7 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere
- 9 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?

Für Personengesellschaften

- 10 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils
- 11 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 12 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft

Für Hauseigentümer

- 13 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen
- 14 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung
- 15 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 16 VGA: Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für Sky-Fernsehen
- 17 Bundesamt für Justiz verlängert die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse 2022
- 18 Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung



Für alle Steuerpflichtigen

1 Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern freigeschaltet

Das Zuwendungsempfängerregister ist ein bundesweites, zentrales Register, das alle Organisationen umfasst, die gemeinnützig und dadurch berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen (Spendenquittungen) auszustellen. Über dieses öffentlich zugängliche Register können sich Interessierte über den Gemeinnützigkeitsstatus von Organisationen informieren. Im Zuwendungsempfängerregister werden der Name der Organisation, die Anschrift, die steuerbegünstigten Zwecke nach der Abgabenordnung und das Datum zum letzten Freistellungs- oder Feststellungsbescheid angezeigt. Das Register ist nun online verfügbar.

Das Zuwendungsempfängerregister ist abrufbar auf: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfaengerregister_node.html

Handlungsempfehlung:

Gemeinnützige Körperschaften sollten den automatisch generierten Eintrag auf Richtigkeit prüfen. Es kann vorkommen, dass der Datenbestand des Finanzamtes eine falsche Schreibweise des Namens der Körperschaft oder eine veraltete Adresse enthält. Dies würde dann auch Eingang in das öffentlich zugängliche Zuwendungsempfängerregister nehmen.

2 Steuererklärungsfristen für 2022 und für 2023

Steuererklärungen, wie insbesondere die Einkommensteuererklärung und bei Unternehmen die Umsatz-, Gewerbe- und ggf. Körperschaftsteuer oder bei Personengesellschaften die Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung sind grds. sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen. Verlängerte Fristen gelten bei Stpfl., die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln.

Diese Erklärungsfristen sind aktuell noch verlängert, was im Zuge der Corona-Pandemie beschlossen wurde. Aktuell gelten folgende Erklärungsfristen:

	steuerlich nicht beratene Stpfl.	wenn die Fertigung der Erklärung durch einen Steuerberater o.Ä. erfolgt
Besteuerungszeitraum 2022	2.10.2023	31.7.2024
Besteuerungszeitraum 2023	2.9.2024	2.6.2025

Sofern allerdings für die Fertigung der Steuererklärungen ein Steuerberater beauftragt wird, verlängert sich die Frist auf 14 (bzw. bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 19) Monate.

Hinweis:

Das Finanzamt kann in Fällen, in denen Steuer- und Feststellungserklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt werden, eine vorzeitige Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärung für das Jahr 2022 unter bestimmten Bedingungen bereits frühzeitiger anfordern (sog. Vorabanforderung).

Handlungsempfehlung:

Werden die Erklärungsfristen überschritten, so kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Sofern Steuererklärungen nicht innerhalb der gesetzlichen Frist abgegeben werden und die Steuerfestsetzung zu einer Nachzahlung führt, ist nach der gesetzlichen Anordnung ein Verspätungszuschlag regelmäßig zwingend festzusetzen.

Selbstverständlich ist auch eine frühere Abgabe möglich. Dies kann sich insbesondere anbieten, wenn mit einer Steuererstattung zu rechnen ist. In diesen Fällen kann auch eine (nachträgliche) Herabsetzung von Vorauszahlungen geprüft werden.



3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein

Die Lieferung und Montage bestimmter Photovoltaikanlagen wird nicht mit Umsatzsteuer belastet (technisch: umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz). Die FinVerw hat nun mit Schreiben vom 30.11.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :013) hierzu klargestellt, dass bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag unter den sonstigen Voraussetzungen auf die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden ist, so dass es auch bzgl. der Anschaffung des Stromspeichers nicht zu einer Belastung mit Umsatzsteuer kommt.

Auch erweitert die FinVerw den Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes grds. auf alle Zählerschränkerweiterungen oder -erneuerungen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage. Neben der Aufgabe des Erfordernisses der technischen Notwendigkeit bzw. Anforderung des Netzbetreibers wird damit auch im Rahmen der Errichtung der Anlage die isolierte Zählerschränkerweiterung durch einen anderen Unternehmer als den Anlagenlieferant als begünstigt behandelt.

Nicht vollständig unter den Nullsteuersatz fällt dagegen die Lieferung von sog. Solar-Carports und Solar-Terrassenüberdachungen. In diesem Fall ist das Entgelt aufzuteilen: Die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage sind mit 0 % Umsatzsteuer zu besteuern, nicht aber die primäre Unterkonstruktion.

Hinweis:

Die Anwendung des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes wird von der FinVerw sehr großzügig gehandhabt.

4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich

Das FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Die Streitfälle lagen wie folgt:

- Dem ersten Streitfall lag eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm zu Grunde. Nach dem Vortrag der Antragstellerin war das im Jahr 1880 errichtete Haus **seit Jahrzehnten nicht renoviert** worden und z.B. noch mit einer Einfachverglasung der Fenster versehen. Daher sei der gesetzlich normierte Mietwert pro Quadratmeter überhöht. Der Bodenrichtwert für das 351 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 125 €/qm ermittelt worden. Das Finanzamt wandte dennoch den gesetzlich normierten Mietwert an.
- Der zweite Streitfall betraf eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 178 qm, das im Jahr 1977 bezugsfertig errichtet wurde. Der Bodenrichtwert für das 1 053 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 300 €/qm ermittelt worden. Nach dem Vortrag der Antragsteller könne dieser Bodenwert jedoch nur mit einem Abschlag von 30 % angewandt werden, weil ihr Grundstück auf Grund einer **Bebauung in zweiter Reihe**, der Grundstückserschließung nur durch einen Privatweg und wegen einer besonderen **Hanglage** nur eingeschränkt nutzbar sei. Das Finanzamt berücksichtigte den Bodenrichtwert gleichwohl ohne Abschlag.

Das FG setzte mit den beiden Eilbeschlüssen v. 23.11.2023 die Vollziehung des gegenüber den Antragstellern ergangenen jeweiligen Grundsteuerwertbescheids aus, weil nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch



an der Verfassungsmäßigkeit der zu Grunde liegenden Bewertungsregeln bestünden. Die einfachrechtlichen Zweifel des Finanzgerichts betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zu Stande gekommen seien. Hierbei hat der Senat zum einen ernstliche Bedenken bezüglich der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse geäußert, weil nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung Einflussnahmemöglichkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

Hinweis:

Das FG hat insbesondere wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen in Hauptsacheverfahren geklärt werden.

Handlungsempfehlung:

Im Grundsatz sollte generell gegen Grundsteuerwertfeststellungen der Einspruch geprüft werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Vorsicht bei mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen

Die richtige sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Arbeitsverhältnissen liegt im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers. Auf Grund der mitunter schwierigen rechtlichen Materie können sich Risiken und insbesondere Haftungsrisiken für den Arbeitgeber ergeben.

Das Landessozialgericht NRW hat nun mit Urteil vom 25.10.2023 (Az. L 8 BA 194/21) entschieden, dass, wenn ein Arbeitnehmer neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung geringfügig beschäftigt ist, jeder weitere aufgenommene Minijob voll versicherungspflichtig ist. Im Urteilsfall beschäftigte eine Hausarztpraxis eine medizinische Fachangestellte (MFA) von April bis Oktober 2023 zwei Stunden wöchentlich und zahlte ihr dafür 80 € pro Monat. Dabei übte die MFA nach dem Arbeitsvertrag schon zwei sozialversicherungspflichtige Hauptbeschäftigungen und eine geringfügige Beschäftigung in der Praxis aus. In dem streitigen Zeitraum zahlte die Praxis für die MFA Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung. Nach einer Betriebsprüfung forderte die Deutsche Rentenversicherung 900 € an Sozialversicherungsbeiträgen nach.

Das Landessozialgericht bestätigt diese Sichtweise. Pauschalbeiträge seien nur für die erste geringfügige Beschäftigung zu entrichten. Die zweite sei voll versicherungspflichtig. Denn übe ein Beschäftigter neben seiner versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung mehrere geringfügige Nebenbeschäftigungen aus, sei nach § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV nur eine einzige dieser Tätigkeiten vom Zusammenrechnungsgebot ausgenommen. Das sei hier die zeitlich vor der streitigen Tätigkeit in der Praxis begonnene geringfügige Beschäftigung.

Weiterhin stellt das Gericht heraus, dass die richtige sozialversicherungsrechtliche Meldung von Beschäftigten im Verantwortungsbereich des Arbeitgebers liege. In Zweifelsfällen müsse sich dieser bei sachkundigen Personen und Stellen informieren.

Hinweis:

Im Grundsatz überprüft die Minijob-Zentrale mittels Datenabgleich, dass die Einstufung richtig ist. Sollten z.B. die Minijob-Zentrale durch Datenabgleich oder der Rentenversicherungsträger i.R. einer Betriebsprüfung im Nachhinein feststellen, dass Versicherungspflicht vorliegt, tritt die Versicherungspflicht für die Zukunft mit Bekanntgabe der Feststellung ein.

Anders ist dies nur dann, wenn der Arbeitgeber es vorsätzlich oder grob fahrlässig versäumt hat, den Sachverhalt aufzuklären. Dann kann eine rückwirkende Korrektur erfolgen, was eine entsprechende Haftung des Arbeitgebers bedeutet. Grobe Fahrlässigkeit und die damit verbundene rückwirkende Versicherungspflicht liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer nicht abgefragt hat, ob weitere Beschäftigungen vorliegen oder ihm bekannt war, dass die 538 €-Grenze durch weitere Beschäftigungen überschritten wird.



Handlungsempfehlung:

Stets sollte zu den Lohnunterlagen genommen werden

- die Erklärung des geringfügig entlohnten Beschäftigten über das Vorliegen weiterer Beschäftigungen sowie
- die Bestätigung, dass dem Arbeitgeber die Aufnahme weiterer Beschäftigungen angezeigt wird.

Im Einzelfall können Zweifel bei der richtigen sozialversicherungsrechtlichen Einstufung durch Beantragung einer förmlichen Entscheidung der Einzugsstelle ausgeräumt werden.

6 Verpflegungspauschale: Die bisherigen Werte gelten weiter

Mit dem Wachstumschancengesetz sollten auch Änderungen im Lohnsteuerrecht erfolgen. So sollten insbesondere die Verpflegungspauschalen ab dem 1.1.2024 und auch der Freibetrag für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen angehoben werden. Beides wurde nunmehr im Gesetzgebungsverfahren abgelehnt.

Aktuell gelten damit **weiterhin folgende steuerliche Verpflegungspauschalen:**

Abwesenheit von der Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte	Verpflegungspauschale aktuell
Abwesenheit am vollen Kalendertag	28 €
An- und Abreisetag	14 €
Abwesenheit mehr als acht Stunden	14 €

7 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind für lohnsteuerliche Zwecke mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2024 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen** jeweils 4,13 € (bisher: 3,80 €) und
- für ein **Frühstück** 2,17 € (bisher: 2,00 €).

Bei Vollverpflegung (Frühstück, Mittag- und Abendessen) sind die Mahlzeiten mit dem Wert von 10,43 € (Monatswert: 313,00 €) anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2024 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.



Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die FinVerw, dass es sich um ein „Belohnungessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich. Aus Sicht des Arbeitnehmers ist allerdings zu beachten, dass im Rahmen der Einkommensteuererklärung in diesen Fällen nur eine gekürzte Pauschale geltend gemacht werden darf.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Steuerwirksame Abschreibungen bei Wertverlusten börsennotierter verzinslicher Wertpapiere

Werden in einem steuerlichen Betriebsvermögen börsennotierte verzinsliche Wertpapiere gehalten, so können temporäre Wertverluste i.d.R. steuerlich nicht geltend gemacht werden, weil Voraussetzung für eine steuerwirksame Teilwertabschreibung ist, dass der Wertverlust dauerhaft eintritt. Bei börsennotierten verzinslichen Wertpapieren, deren Rückzahlung zum Nennwert vorgesehen ist, tritt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die zu einer Teilwertabschreibung berechtigt, grds. nicht ein. Spätestens zum Fälligkeitszeitpunkt gleicht sich der Wertverlust wieder aus.

Der BFH hat nun aber entschieden, dass dies nicht für börsennotierte verzinsliche Wertpapiere ohne feste Laufzeit, die nur von den Emittenten, nicht aber von den Gläubigern gekündigt werden können, gilt. Auf diese Wertpapiere ist eine Teilwertabschreibung zulässig, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet.

9 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?

Prüft die FinVerw die steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens tiefergehend im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, so kann diese auf mit einem EDV-System erstellte Daten zugreifen, um diese elektronisch auswerten zu können. Insoweit ist der FinVerw entweder ein Zugang zum EDV-System des Unternehmens zu ermöglichen oder die Daten sind maschinell auswertbar auf einem Datenträger der FinVerw zur Verfügung zu stellen. Dieses Zugriffsrecht der FinVerw umfasst all die Unterlagen, die der Stpfl. nach den gesetzlichen Vorgaben aufzubewahren hat, also

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- bestimmte Zollunterlagen,
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.



Insoweit ist auf das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23.3.2023 (Az. 2 K 172/19) hinzuweisen. Im Urteilsfall forderte der Prüfer des Finanzamtes auch die elektronische Vorlage sämtlicher E-Mails und E-Faxe, die die Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts zum Gegenstand hatten.

Das FG bestätigt, dass dem Finanzamt auch solche E-Mails vorzulegen sind, die als Handelsbriefe einzustufen sind, also dann, wenn sie der Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts dienen. Andererseits besteht kein Anspruch der FinVerw auf Vorlage eines elektronischen Gesamtjournals, welches nach den Vorgaben der FinVerw Informationen zu jeder einzelnen empfangen bzw. versandten E-Mail des Stpfl. enthalten soll. Vielmehr beschränkt sich der Datenzugriff der FinVerw auf solche Unterlagen – und eben auch E-Mails –, die aufbewahrungspflichtig sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis besteht nun allerdings vielfach die Problematik, dass die vorlagepflichtigen E-Mails und andere elektronische Dokumente nicht von anderen, also nicht vorlagepflichtigen E-Mails usw. getrennt sind, so dass eine selektierte Vorlage schwierig ist. Insoweit sollte auf eine sorgfältige Trennung geachtet werden. So sollte bereits im EDV-System eine entsprechende Kennzeichnung der Dokumente vorgesehen sein, damit der FinVerw nur die notwendigen Daten zur Verfügung gestellt werden können.

Für Personengesellschaften

10 „Earn-out-Zahlungen“ nach Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Zuge der Veräußerung von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen werden häufig sog. Earn-out-Klauseln vereinbart, um einen gewissen Risikoausgleich zwischen Veräußerer und Erwerber zu erreichen. Danach wird neben einem festgelegten Kaufpreis eine zusätzliche Zahlung vorgesehen, auf deren Gewährung ein Anspruch besteht, wenn bestimmte unternehmensbezogene Zielgrößen in einem vereinbarten Zeitraum erreicht oder überschritten werden (z.B. Gewinn- oder Umsatzgrößen). In diesen Fällen erfolgt bei Erreichen der Zielgröße eine nachträgliche Kaufpreiszahlung.

Steuerlich ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen begünstigt. So kann – bis zu einer gewissen Höhe des Veräußerungsgewinns – ein Freibetrag gewährt werden und es kann ein ermäßigter Einkommensteuersatz auf den Veräußerungsgewinn zur Anwendung kommen. Im Hinblick auf Earn-out-Zahlungen stellt sich nun die Frage,

- wann diese zu versteuern sind, also ob sich insoweit eine nachträgliche Änderung des ursprünglich ermittelten Veräußerungsgewinns ergibt oder ob diese erst im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind und
- ob diese an den steuerlichen Vergünstigungen für den Veräußerungsgewinn teilhaben oder im Jahr des Zuflusses der normalen Einkommensteuer unterliegen.

Hierzu hat der BFH entschieden, dass eine sog. Earn-out-Klausel mit zusätzlichem Kaufpreis in Form eines variablen Entgelts, diese erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Es kommt also nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns. Damit unterliegen diese Earn-out-Zahlungen im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer; eine etwaige Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne kommt nicht zum Zuge. Der Gewerbesteuer unterliegen diese Zahlungen aber regelmäßig nicht.



11 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen

Zum 1.1.2024 sind für Personengesellschaften – und insbesondere für Gesellschaften bürgerlichen Rechts – mit dem Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz (MoPeG) umfangreiche gesellschaftsrechtliche Änderungen in Kraft getreten. Der Gesetzgeber hat aber klargestellt, dass dies nicht zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften führt. Insbesondere verbleibt es bei der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften, d.h. deren Ergebnisse werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erst auf Ebene der Gesellschafter steuerlich erfasst.

Ebenso bleibt es zumindest zeitlich befristet für die Jahre 2024 bis 2026 dabei, dass Grundstücke ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft und umgekehrt übertragen werden können, jedenfalls in dem Umfang, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Durch Anwendung einschlägiger **grunderwerbsteuerlicher Befreiungstatbestände** können damit weiterhin Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf eine durch Kinder gebildete Grundstücksgesellschaft übertragen werden, ohne dass dies mit Grunderwerbsteuer belastet ist. Insoweit sind dann allerdings die Behaltefristen zu beachten.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

12 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft

Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten aus Kapitalvermögen ist in mehrfacher Hinsicht beschränkt:

- Generell dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; diese mindern dann jedoch die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Das ist so, weil Kapitaleinkünfte im Grundsatz nicht dem normalen Einkommensteuertarif, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen.
- Darüber hinaus dürfen Verluste aus Termingeschäften nur i.H.v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden; die nicht verrechneten Verluste können in den Folgejahren mit Gewinnen aus Termingeschäften bzw. Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden, jedoch in jedem Folgejahr jeweils nur bis zu einer Höhe von 20 000 €.

Ein solcher Fall war nun strittig.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung bei Termingeschäften gesehen. Einen sachlich rechtfertigenden Grund für die mit der Einschränkung der Verlustverrechnung verbundene verfassungswidrige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann das FG nicht erkennen. Selbst wenn der Gesetzgeber solch spekulative Geschäfte besonders behandeln will, erscheint es jedenfalls nicht folgerichtig, dass spekulationsbedingte hohe Gewinne bei Zufluss voll zu versteuern sind, Verluste jährlich aber nur begrenzt und u.U. – je nach Lebenserwartung des Stpfl. – gar nicht anerkannt werden.

Handlungsempfehlung:

Eine Entscheidung im Hauptverfahren bleibt allerdings abzuwarten. In der Literatur werden jedenfalls ganz überwiegend verfassungsrechtliche Zweifel vorgebracht. Vergleichbare Fälle sollten also verfahrensrechtlich offen gehalten werden.



Für Hauseigentümer

13 Immobilienveräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist: Steuerbefreiung wegen Eigennutzung nur in engen Grenzen

Im Privatvermögen gehaltene Immobilien können im Grundsatz nach einer zehnjährigen Haltedauer ohne steuerliche Belastung veräußert werden. Erfolgt die Veräußerung dagegen innerhalb der Spanne von zehn Jahren nach dem Erwerb, so wird ein Veräußerungsgewinn (und auch -verlust) grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit gibt es aber eine wichtige Rückausnahme (welche dann wieder zu einer steuerlichen Nichterfassung führt): Ausgenommen von der Besteuerung sind auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums Immobilien, die

- im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfordert eine tatsächliche Nutzung als Wohnung vom Stpfl. selbst. Die Immobilie muss vom Stpfl. allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt werden. „Eigene Wohnzwecke“ liegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Allerdings gilt die unentgeltliche Überlassung an Kinder, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, als Selbstnutzung. Dagegen stellt die Überlassung an einen getrennt lebenden Ehepartner oder an andere Angehörige (z.B. Eltern) keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

Diese Voraussetzung der „Selbstnutzung“ wird restriktiv ausgelegt.

14 AfA-Berechnung für Gebäude bei teilweiser Schenkung

Im Streitfall „erwarb“ die Stpfl. zwei vermietete Grundstücke von ihren Eltern, aus denen diese sodann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Streitig war nun die AfA-Bemessungsgrundlage für die Stpfl. bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu stellt das FG Münster fest, dass für die Beurteilung, ob ein Gebäude entgeltlich erworben wurde, auf die tatsächliche finanzielle bzw. wirtschaftliche Belastung des Stpfl. abzustellen ist. Fehlt es an einer solchen Belastung, z.B. weil die Eltern als Veräußerer auf die Entrichtung des Kaufpreises verzichtet oder bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages zugleich die (Rück-)Schenkungen des Kaufpreises vereinbart haben, liegen insoweit keine eigenen Anschaffungskosten der Stpfl. vor. Vorliegend handelte es sich bei dem Objekt W um einen teilentgeltlichen Erwerb und bei dem Objekt O um einen voll unentgeltlichen Erwerb. Insoweit ist nun hinsichtlich der AfA zu differenzieren:

- bei einem unentgeltlichen Erwerb führt der Erwerber die AfA-Reihe des Rechtsvorgängers fort,
- bei einem entgeltlichen Erwerb beginnt dagegen eine neue AfA-Reihe ausgehend von den Anschaffungskosten, die der Erwerber getragen hat.

Handlungsempfehlung:

Problematisch war im Streitfall, dass unmittelbar bereits im Kaufvertrag auf die Zahlung des Restkaufpreises verzichtet wurde. Wäre dies nicht der Fall gewesen, sondern hätten die Verkäufer erst im Nachhinein auf den Restkaufpreis verzichtet, so könnte dies als entgeltlicher Erwerb mit anschließender Schenkung gesehen werden, so dass sich für die Käuferin eine höhere AfA ergeben hätte. Auch ist zu beachten, dass das AfA-Volumen des unentgeltlich erworbenen Teils bereits teilweise durch den Rechtsvorgänger verbraucht ist und eine AfA somit nicht mehr über die Dauer der gesetzlichen Nutzungsdauer von Gebäuden gewährt werden kann.



15 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

Nach der ständigen Rechtsprechung, der auch die FinVerw folgt, kann bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Von Bedeutung ist dies dann, wenn z.B. wegen Instandhaltungs- oder Finanzierungskosten oder auch auf Grund der Abschreibung zeitweise bzw. gerade in den ersten Jahren nach Erwerb der Immobilie die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, also Verluste entstehen, die dann steuerlich geltend gemacht werden. Besteht eine Einkünfteerzielungsabsicht (bzw. wird diese grundsätzlich angenommen), so können diese temporären Verluste bei der Einkommensteuer geltend gemacht und mit positiven Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden.

Für bestimmte Fallgruppen macht die Rechtsprechung jedoch Ausnahmen von der grundsätzlichen Annahme einer Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung, die es erfordern, für den Einzelfall die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Totaleinkünfteprognose glaubhaft zu machen. Dazu gehören besonders aufwendig gestaltete Wohnungen. Der BFH hat dies nun mit Entscheidung vom 20.6.2023 (Az. IX R 17/21) dahingehend konkretisiert, dass zu diesen Wohnungen stets solche mit einer Grundfläche von mehr 250 qm gehören. In einem solchen Fall ist also – wenn Verluste erzielt werden – eine Totaleinkünfteprognose aufzustellen. In dieser muss der Stpfl. für den Zeitraum von 30 Jahren die voraussichtlichen Einnahmen den voraussichtlichen Ausgaben gegenüberstellen und darlegen, dass über diesen Gesamtzeitraum die Gesamteinnahmen die Gesamtausgaben übersteigen.

Im Streitfall vermieteten die Eltern (Stpfl.) drei Einfamilienhäuser mit Wohnflächen zwischen 290,50 qm und 331 qm jeweils an ihre drei Kinder und deren Ehegatten. Infolge der Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten für die Objekte entstand ein Werbungskostenüberschuss, um dessen Anerkennung gestritten wurde.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist also eine Totaleinkünfteprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren aufzustellen. Dabei sind dann auch Mietsteigerungen, ggf. absehbar sinkende Finanzierungsaufwendungen auf Grund auslaufender Fremdfinanzierung und regelmäßig anfallende Instandhaltungen zu berücksichtigen. Einschränkend hat der BFH aber darauf hingewiesen, dass Mietsteigerungen nur berücksichtigt werden können, wenn sie im Streitjahr objektiv vorhersehbar sind oder (z.B. bei Staffelmietverträgen) bereits feststehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

16 VGA: Nichtabziehbarkeit der Kosten einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino und für Sky-Fernsehen

Mit seinem rechtskräftigen Urteil hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden,

- dass die Aufwendungen einer Beratungs-GmbH für einen Ferrari Dino, der auf Oldtimerveranstaltungen zur Kundenakquisition eingesetzt wird, nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben und
- die Kosten der GmbH für ein Sky-Abonnement, das der Gesellschafter auch mobil nutzen kann, als vGA zu erfassen sind.

Die Aufwendungen für das Abonnement würdigte das FG als vGA mit der Begründung, dass die GmbH diese Aufwendungen im Interesse ihres Gesellschafters getätigt habe. Die Kosten des Abos seien auch vollständig als vGA einzuordnen, da es an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab für die berufliche sowie private Veranlassung fehle.



Die Aufwendungen für den Ferrari hat das FG den Aufwendungen zugeordnet, die unstreitig unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG fallen (Aufwendungen „für ähnliche Zwecke“). Solche Aufwendungen seien dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen, weil sie eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufwiesen wie z.B. Segel- oder Motoryachten. Im Übrigen bemängelt das FG, dass schon der Anstellungsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers den Vorgaben des formellen Fremdvergleichs nicht standhält, der klare und eindeutige Regelungen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter voraussetze, da z.B. konkrete Eingrenzungen der Fahrzeugklasse fehlten.

Hinweis:

Die Entscheidung ist vor dem Hintergrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung (sowohl zum Kriterium der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ wie auch zum Kriterium des „Fremdvergleichs“) klar nachvollziehbar abgeleitet. Daher dürfte gerade die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen für den Einsatz exklusiver Oldtimer weiterhin problematisch sein (so z.B. für einen Jaguar E-Type: BFH v. 22.12.2008, Az. B 154/07).

17 Bundesamt für Justiz verlängert die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse 2022

In Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz hat das Bundesamt für Justiz beschlossen, die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse mit dem Bilanzstichtag 31.12.2022 de facto zu verlängern, da vor dem 2.4.2024 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB eingeleitet werden soll. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ganz allgemein zu den grundlegenden Pflichten von Kaufleuten und Handelsgesellschaften die Erstellung eines Jahresabschlusses gehört, der insbes. von GmbHs und GmbH & Co. KGs auch elektronisch offenzulegen, d.h. zu veröffentlichen (oder zumindest zu hinterlegen) ist.

18 Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung

Mit Beschluss v. 5.9.2023 (Az. VIII 2/20): Der BFH hat zu den Voraussetzungen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) in Fortführung seiner Rechtsprechung bestätigt, dass eine vGA auch ohne Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter den Vorteil mittelbar in der Weise zuwendet, dass eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Daran fehle es, wenn die Kapitalgesellschaft für den der nahestehenden Person gewährten Vermögensvorteil eine angemessene Gegenleistung erhalte.

=====

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 1/2024

Environmental, Social and Governance (ESG) und Corporate Social Responsibility (CSR) als Herausforderung auch bei kleinen und mittleren Unternehmen

1. *Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit*
2. *Berichtspflichtige Unternehmen*
3. *Nachhaltigkeit und Steuern*
4. *Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz*
5. *Nachhaltigkeit und Personalmanagement*
6. *Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken*
7. *Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten*
8. *Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts – Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU*
 - a) *CSRD-Richtlinie der EU*
 - b) *Wesentliche Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung*

1 Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit gewinnt für die Unternehmensführung an Bedeutung, denn Nachhaltigkeitsstrategien sind zunehmend zu einem wesentlichen Faktor für einen dauerhaften Unternehmenserfolg geworden. Dabei wird der Begriff „Nachhaltigkeit“ im Sinne von ESG (Environmental, Social and Governance – Umwelt, Soziales und Unternehmensführung) verstanden. Dies betrifft auch kleine und mittlere Unternehmen. In dieser Beilage greifen wir hierzu wichtige Themenbereiche auf:

- Nachhaltigkeit und Steuern,
- das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz,
- Nachhaltigkeit und Personalmanagement,
- Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken,
- kunden- und produktbezogene Berichtspflichten,
- Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen ändern sich tiefgreifend. Dies ergibt sich aus der neuen EU-Richtlinie zur Unternehmens-Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD).

Hinweis:

Vielfach wird sich zeigen, dass kleine und mittlere Unternehmen von bestehenden gesetzlichen Vorgaben (noch) nicht betroffen sind. In der Praxis darf allerdings die Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit in der **öffentlichen Wirkung für das Unternehmen**, z.B. auch gegenüber (potenziellen) Kunden und Mitarbeitern, nicht unterschätzt werden.

2 Berichtspflichtige Unternehmen

Der Kreis der zur Aufstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen wird zeitlich gestaffelt deutlich ausgeweitet. Für die Praxis von besonderer Bedeutung ist, dass ab dem **Geschäftsjahr 2025** Nachhaltigkeitsberichte nach Maßgabe der CSRD-Richtlinie **für alle großen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB** (und diesen gleichgestellte GmbH & Co. KG) erstellt werden müssen.

Nach dem für 2025 vorgesehenen Rechtsstand (unter Berücksichtigung der aktuell von der EU beschlossenen Anhebung der Schwellenwerte) liegt eine „große Kapitalgesellschaft“ vor, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale überschritten werden:

- Bilanzsumme 25 Mio. €,
- Umsatzerlöse: 50 Mio. €,
- Arbeitnehmerzahl im Jahresdurchschnitt: 250.

Einzelunternehmen, Personengesellschaften mit persönlich haftenden Gesellschaftern und GmbH bzw. GmbH & Co. KG, die als „kleine Gesellschaft“ oder „mittlere Gesellschaft“ nach dem Handelsgesetzbuch eingestuft werden und auch Freiberufler werden zukünftig nicht von der gesetzlichen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein.

Hinweis:

Mittelbar sind auch andere Unternehmen betroffen, nämlich dann, wenn diese in die Wertschöpfungskette eines berichtspflichtigen Unternehmens eingebunden sind und damit diesem entsprechende Daten liefern müssen.

3 Nachhaltigkeit und Steuern

Im aktuellen Besteuerungssystem werden Nachhaltigkeitsaspekte nur punktuell einbezogen. Zu nennen sind z.B.:

- steuerliche Förderung von Elektrofahrzeugen, z.B. bei der Gestellung eines Firmenwagens bzw. bei steuerlicher Erfassung der Entnahme für die Privatnutzung von betrieblichen Fahrzeugen,
- Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau unter der Bedingung, dass bestimmte Effizienzvorgaben eingehalten werden,
- Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder,
- Steuerfreistellung/Begünstigung von Arbeitgeberzuschüssen zum Job-Ticket oder zur (Elektro-)Fahrradgestellung,
- Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden,
- Steuerbefreiung der Erträge bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer für die Lieferung/Montage bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Energiesteuerentlastungen, z.B. für den öffentlichen Personennahverkehr.

Daneben ist auf folgende vorgesehene Punkte hinzuweisen:

- Die im Rahmen des aktuell aber noch nicht beschlossenen Wachstumschancengesetzes vorgesehene **Klimaschutz-Investitionsprämie** ist daran geknüpft, dass die Investition in einem Einsparkonzept enthalten ist, welches nach § 2 Abs. 2 KlimainvPG-RegE mit Hilfe eines zugelassenen Energieberaters erstellt wurde und die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllt und dazu dient, dass der Anspruchsberechtigte hiermit im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert und damit geltende Unionsnormen übertrifft oder bereits angenommene, aber noch nicht in Kraft getretenen Unionsnormen erfüllt.

- Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 soll eine **Plastikabgabe** eingeführt werden. Aktuell wird die EU-Plastikabgabe aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen. Die Ausgestaltung ist noch offen, jedoch ist zu erwarten, dass die Hersteller diese Abgabe abführen müssen.
- Ebenso soll mit Wirkung ab 2025 ein **Einwegkunststoff-Fondsgesetz** eingeführt werden. Danach sollen Hersteller von Einwegplastikprodukten an den Kosten der Müllbeseitigung in Parks und Straßen und Maßnahmen der Sensibilisierung beteiligt werden, indem sie einen jährlichen Betrag in einen zentralen Fonds einzahlen. Zu den betroffenen Produkten zählen u.a. To-go-Behälter und Getränkebecher, aber auch Feuchttücher, Luftballons sowie Tabakfilterprodukte.

Hinweis:

Die steuerlichen Vergünstigungen sind für den konkreten Fall sehr weitreichend. Daher sollte die Inanspruchnahme dieser Möglichkeiten geprüft werden.

4 Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) verpflichtet einen bestimmten Kreis von Unternehmen, ein Risikomanagementsystem zur Vermeidung oder Minimierung von menschenrechts- und bestimmten umweltbezogenen Risiken in der Lieferkette einzurichten. Dabei erstrecken sich die Sorgfaltspflichten des LkSG auf den eigenen Geschäftsbereich und auf die unmittelbaren Zulieferer (upstream) und nur in Ausnahmefällen – bei substantiiertem Kenntnis – auf mittelbare Zulieferer. Nicht erfasst werden nachgelagerte Kundenbeziehungen.

Abzugrenzen ist der persönliche Anwendungsbereich und daneben aber auch die Bedeutung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Die Vorschriften des LkSG sind – unabhängig von der Rechtsform – auf Unternehmen anzuwenden, die ihre Hauptverwaltung, ihre Hauptniederlassung, ihren Verwaltungssitz oder ihren satzungsmäßigen Sitz in Deutschland haben und zugleich i.d.R. mindestens 3 000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen. Mit dem 1.1.2024 ist der Anwendungsbereich durch Absenkung des Schwellenwerts dann auf **1 000 Arbeitnehmer** deutlich ausgedehnt worden.

Hinweis:

Vorgesehen ist ein einheitliches Lieferkettengesetz auf EU-Ebene. Insoweit ist am 14.12.2023 eine vorläufige politische Einigung für die Richtlinie zwischen der EU-Ratspräsidentschaft und dem europäischen Parlament erreicht worden. Nach dem Entwurf der Richtlinie sollen insbesondere Unternehmen ab 500 Arbeitnehmern und 150 Mio. € weltweitem jährlichen Nettoumsatz und Unternehmen ab 250 Arbeitnehmern mit einem Jahresumsatz von mindestens 40 Mio. € erfasst werden, wenn sie mindestens 20 Mio. € ihres Umsatzes in einem Risikosektor tätigen. Zu Risikosektoren zählen etwa Textil-, Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, Lebensmittel, Chemie, Gewinnung mineralischer Ressourcen (z.B. Rohöl, Erdgas, Kohle, Metalle und Erze).

KMU sind damit i.d.R. nicht unmittelbar von dem LkSG betroffen, jedoch durchaus mittelbar als Glied in der Lieferkette ihrer größeren Kunden oder deren Zulieferer. In diesen Fällen wird von Zulieferern nicht selten erwartet, dass diese ihre Compliance mit dem LkSG bestätigen.

Von dem LkSG betroffene Unternehmen müssen insbesondere ein angemessenes und wirksames **Risikomanagement** einrichten, das in alle maßgeblichen Geschäftsabläufe durch entsprechende Maßnahmen zu verankern ist. Das Risikomanagement soll dazu beitragen, menschenrechtliche und umweltbezogene Risiken wie auch diesbezügliche Verletzungen zu erkennen, zu vermeiden oder zu minimieren.

Insbesondere sind in einem ersten Schritt der Risikoanalyse die menschenrechts- und umweltbezogenen Risiken zu identifizieren. Damit kann sich das Unternehmen einen Überblick über die eigenen Beschaffungsprozesse sowie über die Struktur und Akteure bei unmittelbaren Zulieferern wie auch über wichtige, von der unternehmerischen Geschäftstätigkeit betroffene Personengruppen verschaffen.

Hinweis:

Die Chancen aus diesem Prozessschritt sollten im Unternehmen genutzt werden, um aufgedeckte bedeutsame Risiken abzustellen. Zu beachten ist insbesondere, dass abgesehen von den gesetzlichen Verpflichtungen nach dem LkSG der Imageschaden für das Unternehmen sehr groß sein kann, wenn mögliche Verstöße in der Öffentlichkeit publik werden.

Das LkSG beschreibt vier **Präventionsmaßnahmen** im eigenen Geschäftsbetrieb. Dazu zählen:

- Umsetzung der Menschenrechtsstrategie in den relevanten Geschäftsabläufen durch Entwicklung von internen und externen Verhaltensvorschriften und/oder -richtlinien für einzelne Geschäftsfelder und -abläufe.
- Etablierung geeigneter Beschaffungsstrategien und Einkaufspraktiken zur Verhinderung oder Minimierung festgestellter Risiken, da dem Einkauf eine entscheidende Rolle zur Vermeidung und Minimierung menschenrechtlicher und umweltbezogener Risiken zukommt.
- Durchführung von Schulungen in den relevanten Geschäftsbereichen, die dazu beitragen, dass die Mitarbeitenden die Menschenrechtsstrategie, Verhaltenskodizes und Richtlinien kennen, verstehen und richtig umsetzen.
- Durchführung risikobasierter Kontrollmaßnahmen zur Überprüfung der Einhaltung der festgelegten Menschenrechtsstrategie im eigenen Geschäftsbereich.

Hinweis:

Diese Anregungen können auch nicht unmittelbar vom Gesetz betroffene Unternehmen nutzen, um das Unternehmen im Hinblick auf menschenrechts- und bestimmte umweltbezogene Risiken verantwortungsvoll aufzustellen.

Für die Kontrolle und Durchsetzung verfügt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) über umfangreiche Befugnisse. Verstöße gegen die Pflichten werden als Ordnungswidrigkeit behandelt und sind bußgeldbewehrt.

5 Nachhaltigkeit und Personalmanagement

Ein wichtiger Aspekt der ESG-Faktoren ist der Umgang mit dem Personal. Das eigene Personal ist nicht nur eine – oder gar die wichtigste – Ressource des Unternehmens, sondern das Unternehmen hat auch eine gesellschaftliche Verantwortung gegenüber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern. Die Beachtung dieser Aspekte hat nicht nur Bedeutung für das Image des Unternehmens, sondern auch in Bezug auf die Mitarbeitergewinnung. Eine damit erreichte höhere Identifikation der Arbeitnehmer mit dem Unternehmen kann einen positiven Effekt auf die Mitarbeiterzufriedenheit haben und damit auch zur Produktivitätssteigerung beitragen.

Einen Einblick in die insoweit relevanten Aspekte gibt der Anhang zur CSRD-Richtlinie der EU. Genannt werden folgende Faktoren:

- sichere Beschäftigung (Befristung von Arbeitsverträgen, Sozialschutz),
- Arbeitszeit (Beschäftigte mit Teilzeit- oder Null-Stunden-Verträgen, Zufriedenheit der Beschäftigten mit der Arbeitszeit),
- angemessene Entlohnung,
- sozialer Dialog/Existenz von Betriebsräten/Rechte der Arbeitskräfte auf Information, Anhörung und Mitbestimmung,
- Vereinigungsfreiheit/Tarifverhandlungen einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräfte,
- Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben,
- Gesundheits-/Arbeitsschutz,
- Gleichstellung der Geschlechter und gleicher Lohn für gleiche Arbeit,
- Schulungen und Kompetenzentwicklung,
- Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen,
- Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz,
- Vielfalt,
- Kinderarbeit, Zwangsarbeit.

Insoweit sind nicht nur die eigenen Mitarbeiter in den Blick zu nehmen, sondern z.B. auch die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette. So z.B. Arbeitskräfte, die ausgelagerte Dienstleistungen an der Betriebsstätte des Unternehmens verrichten (z.B. Bewirtungs- oder Sicherheitspersonal von Dritten), Arbeitskräfte in einem „nachgelagerten“ Unternehmen, das Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens erwirbt und Arbeitskräfte, die tiefer in der Lieferkette Rohstoffe gewinnen, die dann zu Bestandteilen verarbeitet werden, die in den Produkten des Unternehmens verwendet werden.

Hinweis:

Bei der Gewinnung von Mitarbeitern spielt die Einstufung des Unternehmens im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte eine zunehmende Rolle. Entsprechend sollte dies bereits bei der Präsentation des Unternehmens gegenüber potenziellen Bewerbern Berücksichtigung finden.

6 Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken

Banken müssen bei der Kreditvergabe bestimmte regulatorische Anforderungen erfüllen, welche im Wesentlichen von der BaFin vorgegeben werden. Die aktuelle Fassung dieser „Mindestanforderungen an das Risikomanagement“ greift ausdrücklich konkrete Anforderungen an das Risikomanagement von ESG-Risiken auf. Hintergrund ist,

- dass sich ESG-Faktoren unmittelbar auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und damit auf die Kapitaldienstfähigkeit bzw. das **Rating von Unternehmen** auswirken. Damit sind diese Faktoren aus Sicht der Banken für Kreditentscheidungen relevant.
- Auch wirken sich ESG-Faktoren auf den **Wert von Sicherheiten** aus. So bestimmen Umweltrisiken des Standorts, die Energieeffizienz des Gebäudes oder auch die Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln verstärkt die Werte von Immobilien.

Das einzelne Unternehmen als Kunde bzw. (potenzieller) Kreditnehmer muss sich hierauf einstellen. ESG-Risiken im Unternehmen müssen erfasst und im Hinblick auf ein günstiges Unternehmens-Rating positiv beeinflusst werden. Spätestens dann, wenn das Kreditinstitut ESG-Daten bei dem Unternehmen abfragt, müssen Unternehmen aussagekräftige Daten bereitstellen können.

Die Umsetzung ist bei den Kreditinstituten allerdings noch sehr unterschiedlich. Methodisch setzen Kreditinstitute aktuell überwiegend Negativlisten (Ausschluss bestimmter Geschäftsmodelle oder Branchen von der Kreditvergabe) ein oder analysieren das Geschäftsmodell der Kreditnehmer qualitativ. Der Einbezug von quantitativen Analysen ist meist erst in der Planung und falls konkrete Kennziffern verlangt werden, hat sich insoweit noch kein Standard entwickelt, sondern dies erfolgt nach institutsspezifischen Anforderungen. Umso wichtiger erscheint aktuell, dass das Unternehmen darlegen kann, dass es sich mit diesen Thematiken aktiv auseinandersetzt. Dies kann beispielsweise folgende Aspekte umfassen:

- Verankerung von ESG-Faktoren in den Unternehmenszielen,
- systematische Erfassung von Marktrisiken sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite,
- Durchführung eines Energieaudits, um den Status quo des Unternehmens und bestehende Potenziale aufzudecken,
- Erfassung erster quantitativer Werte, so z.B. Energieverbräuche, CO₂-Emissionen bei Dienstreisen, Mitarbeiterfluktuation und Mitarbeiterausfallzeiten,
- insbesondere Erfassung von ESG-Risiken bei zur Sicherung von Krediten eingesetzten Gebäuden, so z.B. Energieverbräuche, Risiko von Umwelteinflüssen, wie z.B. Überschwemmungen, Stürme oder Erdbeben und deren Absicherung über Versicherungen.

Teilweise knüpfen die Kreditinstitute auch hinsichtlich der Kreditkonditionen (insbesondere Zinssatz) an bestimmte ESG-Kriterien an. So werden bestimmte Kreditprogramme zu besonders günstigen Konditionen, z.B. unter der Bedingung gewährt, dass bestimmte Nachhaltigkeitskriterien eingehalten werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis erscheint weniger wichtig, dass ein detailliertes und umfassendes ESG-Managementsystem vorliegt, sondern vielmehr, dass sich das Unternehmen diesen Herausforderungen stellt und diese Fragen zumindest in ersten Schritten aktiv angeht.

7 Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten

Kleinere und mittlere Unternehmen werden vielfach zwar nicht nach den Vorgaben des Handelsgesetzbuches (hierzu nachfolgend), aber oftmals durch Vorgaben anderer Stakeholder zu Nachhaltigkeitsberichtspflichten gezwungen sein. Dies kann z.B. bei der Kreditvergabe von Banken, Versicherungsbedingungen oder **in der Wertschöpfungskette größerer Unternehmen**, mit denen KMU in Geschäftsbeziehungen stehen, gegeben sein.

Insbesondere bestimmt sich der Bedarf an Nachhaltigkeitsinformationen für KMU durch die Rolle als Zulieferer und Auftragnehmer. Nachhaltigkeitsinformationen sind vielfach sowohl bei Auftragsanbahnungen oder **Ausschreibungen** – insbesondere bei öffentlichen Auftraggebern –, aber auch in laufenden Geschäftsbeziehungen erforderlich. Es ist zu beobachten, dass die Auftragsvergabe zunehmend an bestimmte Nachhaltigkeitskriterien und die Bereitschaft zur Bereitstellung bestimmter Nachhaltigkeitsinformationen geknüpft ist.

Daneben bestehen **produktspezifische Berichtspflichten**, welche vielfach „kundengetrieben“ sind. Vielfach verlangen Abnehmer von Zulieferern die Einhaltung bestimmter ESG-Standards, sei dies im Umweltbereich oder auch z.B. gegenüber Mitarbeitern. In diesem Fall müssen spezifische Vorgaben erfüllt werden, die oftmals durch Zertifizierungsanbieter vorgegeben sind. Beispielsweise ist die Lebensmittelbranche durch eine Vielzahl von Siegeln und Zertifizierungen gekennzeichnet, wie Bio-Siegel, Tierhaltungssiegel, Fairtrade oder Zertifizierungen von Anbauverbänden.

8 Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts-Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU

a) CSRD-Richtlinie der EU

Die externe Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch ist aktuell überwiegend eine finanzielle Berichterstattung in Form von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht. Die Anforderungen an die Berichterstattung sind insoweit ganz erheblich differenziert danach, ob eine haftungsbeschränkte Rechtsform (Kapitalgesellschaft oder GmbH & Co. KG) vorliegt sowie nach der Größe des Unternehmens gemessen an den Kennzahlen Umsatz, Bilanzsumme und Mitarbeiterzahl. Neben diese finanzielle Berichterstattung tritt zukünftig auch eine nichtfinanzielle Berichterstattung. Basis ist die CSRD-Richtlinie vom 14.12.2022, die die EU-Bilanzrichtlinie umfassend ergänzt hat. Dies ist Basis für die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften (also insbesondere auch GmbH) und der klassischen GmbH & Co. KG. Die EU-Richtlinie ist am 5.1.2023 in Kraft getreten und muss nun innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umgesetzt werden.

Gegenstand der CSRD-Richtlinie ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese Berichterstattung wird als verpflichtender (gesonderter) Teil des Lageberichts verankert. Im Ergebnis wird mit der CSRD eine Gleichstellung von finanzieller und nicht-finanzieller Berichterstattung erreicht. Dies wird zu einer deutlich geänderten Ausrichtung der Berichterstattung der Unternehmen führen und die Bedeutung des Lageberichts als Berichtsbestandteil wird erheblich steigen. Eine wesentliche Zielsetzung der CSRD-Richtlinie ist die Verankerung der Nachhaltigkeit in der Corporate Governance. Mithin muss die Nachhaltigkeit in die Unternehmensziele aufgenommen werden und von Unternehmensleitung und Aufsichtsgremien in besonderer Weise beachtet werden.

Hinweis:

Nicht zu unterschätzen ist die positive **Öffentlichkeitswirkung** einer solchen Berichterstattung, so dass auch bereits aktuell eine freiwillige Berichterstattung sinnvoll sein kann. Die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist nicht nur in Bezug auf Kunden des Unternehmens, sondern auch in Bezug auf (potenzielle) Arbeitnehmer, in Bankengesprächen und bei Ausschreibungen zu beobachten.

b) Wesentliche Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Inhaltlich sind Gegenstand der Berichtspflichten insbesondere die drei ESG-Faktoren:

- **Umweltfaktoren:** Zu den Umweltfaktoren zählen z.B. Klimaschutz einschl. THG-Emissionen nach Scope 1 (direkte Emissionen des Unternehmens), Scope 2 (indirekte Emissionen durch bezogenen Strom oder Fernwärme) und ggf. Scope 3 (alle anderen Emissionen durch die Unternehmenstätigkeit, insbesondere gekaufte Güter und Dienstleistungen, Geschäftsreisen, Wasserressourcen, Ressourcennutzung und Verschmutzung).
- **Sozial- und Menschenrechtsfaktoren:** Zu Sozial- und Menschenrechtsfaktoren gehören u.a. Gleichbehandlung und Chancengleichheit, einschließlich Geschlechtergerechtigkeit und gleichem Lohn bei gleichwertiger Arbeit, Ausbildung und Kompetenzentwicklung, Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen, Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz; Arbeitsbedingungen, einschließlich sicherer Beschäftigung, Arbeitszeit, angemessene Löhne, sozialer Dialog, Existenz von Betriebsräten, Tarifverhandlungen, einschließlich des Anteils der Arbeitnehmer, für die Tarifverträge gelten; Achtung der Menschenrechte.
- **Governance-Faktoren:** Unter Governance-Faktoren werden u.a. gefasst die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, Hauptmerkmale der internen Kontroll- und Risikomanagementsysteme, Unternehmensethik einschließlich Schutz von Hinweisgebern; Tätigkeiten und Verpflichtungen des Unternehmens im Zusammenhang mit der Ausübung seines politischen Einflusses, einschließlich seiner Lobbytätigkeiten.

Hinweis:

Nachhaltigkeit i.S.d. CSRD-Richtlinie umfasst also nicht nur die Dimensionen Umwelt, Soziales und Menschenrechte, sondern auch Governance. Insoweit sind für KMU allerdings Erleichterungen vorgesehen. So genügt bei KMU eine „kurze Beschreibung des Geschäftsmodells und der Strategie des Unternehmens“.

Die in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmenden Informationen werden vereinheitlicht in „Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung“ (**European Sustainability Reporting Standards, ESRS**), die im Wege eines delegierten Rechtsaktes erlassen werden. Dies soll die Qualität der Informationen und eine Vergleichbarkeit sicherstellen. Die ESRS entfalten unmittelbar Rechtskraft und sind daher von CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen zwingend zu beachten. Die Vorgaben nach den ESRS sind sehr umfangreich und detailliert. Um die Erstanwendung der ESRS zu erleichtern, sind Übergangsbestimmungen in Kapitel 10 des ESRS 1 vorgesehen; Anlage C zu ESRS 1 enthält eine Liste der schrittweisen Einführung von bestimmten Angabepflichten.

Dabei umfasst die Berichterstattung nicht nur die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen der eigenen Geschäftstätigkeit, sondern auch die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen, die **in der Wertschöpfungskette des Unternehmens** auftreten. Die Berichtsgrenzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung gehen also über die Grenzen der Finanzberichterstattung in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht im Übrigen hinaus.

Hinweis:

Im Hinblick auf Angaben betreffend der Wertschöpfungskette bestehen allerdings **Übergangsregelungen**. Falls in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht alle erforderlichen Informationen über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette verfügbar sind, reicht es aus, wenn das Unternehmen die Anstrengungen erläutert, die unternommen wurden, um die erforderlichen Informationen zu seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu erhalten, sowie die Gründe, warum diese Informationen nicht eingeholt werden konnten, und die Pläne des Unternehmens dahingehend, diese Informationen künftig zu erhalten.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist bereits jetzt erkennbar, dass ganz neue Daten und Informationen zu erfassen sind und Berichtssysteme aufgebaut werden müssen. Insbesondere müssen CO₂-Kennzahlen aufgenommen werden. Die CO₂-Kennzahlen bilden dann die Basis für alle weiteren klimabezogenen Angaben, zu denen Reduktionsziele und Maßnahmen gehören. Diese Anforderung betrifft alle Unternehmen, unabhängig von der Branche. Deutlich wird damit aber auch, dass die Etablierung dieser Prozesse entsprechenden Vorlaufs bedarf, um die Umsetzung bis zum Beginn des Geschäftsjahres 2025 – regelmäßig also zum 1.1.2025 – abgeschlossen zu haben.

=====