

TAX & LAW

Umwandlungssteuererlass

Spaltungen, Verschmelzungen, Formwechsel oder Einbringungen – nach 12 Jahren gibt es ein neues BMF-Schreiben.

DSGVO-Haftung

Welche Strafen auf Unternehmen zukommen, wenn Mitarbeiter oder Drittfirmen den Datenschutz missachten.

Welt der Microchips

Kaum größer als ein Sandkorn, bestimmen sie unser Leben. Was sind sie, wie entstehen sie? Ein 360-Grad-Blick.

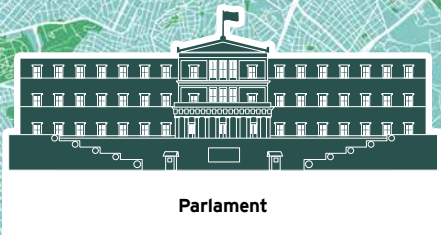
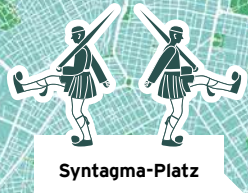
Künstliche Intelligenz

Wie KI die Leistungsfähigkeit der Steuerfunktion steigert. Ein Fallbeispiel der Tüttelfleißig AG

The EY logo is positioned in the bottom right corner of the page. It consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue circular background. The 'E' and 'Y' are connected at the top. The background of the entire page is a vibrant, abstract illustration featuring a profile of a human head in silhouette, filled with various geometric shapes, lines, and colors like blue, orange, and purple, symbolizing artificial intelligence and technology.

Building a better working world

EY in Athen



EY	
Mitarbeitende in Athen	2.205
Assurance	441
Consulting	1.225
SaT	161
Tax	378

Die Wiege der Demokratie

Die Hauptstadtregion steuert fast die Hälfte zu Griechenlands Bruttoinlandsprodukt von rund 200 Milliarden Euro bei.

Schlüsselsektoren sind Nahrungsmittelverarbeitung, Textilherstellung und Chemie.

Athen entwickelt sich zu einem wachsenden Technologie- und Start-up-Hub. Das Land versucht sich als Tor zur EU zu profilieren. Inzwischen hat das Land die Schuldenkrise abgeschüttelt, die Wirtschaft wuchs 2023 um 2,5 Prozent.

Die Stadt ist ein zentraler Knotenpunkt für den Handel im Mittelmeerraum. Allerdings musste der Staat in der Schuldenkrise zahlreiche Unternehmen verkaufen, so etwa den Hafen von Piräus an ein chinesisches oder rund die Hälfte der Regionalflughäfen an ein deutsches Unternehmen.

„Eulen nach Athen tragen“ stammt aus Aristophanes' Komödie „Die Vögel“. Hintergrund: Das Symbol der Schutzgöttin Athene war die Eule. Von diesem weisen Federtier gab es also viele Statuen in der antiken Stadt. Auch auf vielen Silbermünzen prangte das Tier.

Im 5. Jahrhundert v. Chr. entstand in dem Stadtstaat ein revolutionäres Regierungssystem. Anstelle des alten Adels durften „männliche Vollbürger“ über politische Entscheidungen abstimmen.

Auf Seite 86 finden Sie einen Rundgang mit Konstantina Gall.

Liebe Leserinnen, liebe Leser,



wie verändern ChatGPT und KI meine Welt? Was kommt hier auf unser Unternehmen zu? Wie kann ich aus der Entwicklung einen Mehrwert ziehen? Vielen von uns dürften diese Fragen durch den Kopf gehen. Auch wir bei EY machen uns intensiv Gedanken, wie wir unsere Mandanten durch generative KI nach vorn bringen und wie wir KI auch für unsere eigenen Serviceprozesse nutzen können, und tun beides bereits.

Um es vorwegzunehmen: Künstliche Intelligenz kann die Leistung der Steuerabteilung immens verbessern. Und es ist kein Hexenwerk. Meine Kollegen

Paul Thümann und André Hengst widmen sich voll und ganz diesem Gebiet und zeigen Ihnen Schritt für Schritt, wie Sie KI in Ihrer Steuerfunktion einführen, einsetzen und dadurch Leistungsverbesserungen erzielen können. Zugunsten der anschaulichen Darstellung und des Daten- und Vertrauensschutzes illustrieren wir die KI-Reise anhand der Tüftelfleißig AG, unserem fiktiven EY Tax & Law Magazine Vorzeigeunternehmen. Schon der Titel macht Ihnen hoffentlich Lust aufs Lesen: „Wie Effi dem TOM auf die Sprünge hilft“ (ab Seite 12).

Ein weiteres Megathema sind Klimaschutz und erneuerbare Energien. Vielleicht haben Sie sich schon öfter gewundert, warum auf so vielen Dächern von Discountern, Parkhäusern oder Wohnanlagen so wenige Solarpanels zu sehen sind. Die Antwort hat viel mit Steuerrecht zu tun. In den letzten anderthalb Jahren hat der Gesetzgeber hier aber für Abhilfe gesorgt. Wohnungsunternehmen und institutionelle Investoren können jetzt von der Sonne profitieren, ohne Gefahr zu laufen, sich zum Beispiel gewerbesteuerlich zu infizieren. Lesen Sie hierzu die Beiträge ab Seite 56.

Wie gewohnt liefert Ihnen auch dieses Tax & Law Magazine abwechslungsreiche Einblicke in unser Beratungsspektrum – von neuen Regeln bei der lohnsteuerlichen Behandlung nach der Ansässigkeit bei Expats (Vorsicht, Doppelbesteuerung!) über Datenschutz bis hin zum neuen Steuererlass bei Umwandlungen.

Es grüßt Sie herzlich

Ihr **Alexander Reiter**
Managing Partner Tax Europe West & Germany
alexander.ludwig.reiter@ey.com



TAX & LAW

01/2024

12 Effi hilft dem TOM auf die Sprünge. Das Tax Operating Modell kann schon heute vom **Einsatz generativer KI** profitieren - zeigt das Fallbeispiel unserer Tüftelfleißig AG.



28 Die Welt befindet sich im ständigen Wandel. Auch Unternehmen verändern sich, sie kaufen zu, spalten sich ab oder verschmelzen. Entsprechend wichtig ist der zugehörige **Umwandlungssteuererlass, der nach zwölf Jahren reformiert wird.**



36 Seit diesem Jahr **gilt in Deutschland die Mindeststeuer.** Konzerne müssen nun eine Reihe von Auflagen erfüllen.

- 2 EY in Athen
- 3 Editorial Alexander Reiter
- 4 Inhalt

SPOTS

- 6 **Tax View** Digitalsteuern global
- 8 **Europawahl**
- 9 **Klimaschutz / Steuereinnahmen**
- 10 **Personalia / TP / Finanzamt Berlin**
- 11 **Bürokratie**

TOP

- 12 **Künstliche Intelligenz in der Steuerfunktion – eine Anleitung**
- 16 **Theorie zur TOM-Transformation**
- 25 **Geschichte der KI**
- 26 **Interview Luise Hölscher**

TAX

- 28 Umwandlung** Steuererlass
- 36 Mindeststeuer** Nationale Umsetzung
- 40 Expats** Doppelbesteuerung
- 44 Verrechnungspreise** Amount B
- 48 Grundsteuer** Neue Anzeigepflichten
- 52 Steuerreform** Stiftung Familienunternehmen und Politik
- 54 Altersvorsorge** DBA-Lücken

SUSTAINABILITY

- 56 Photovoltaik I** Gewerbedächer
- 60 Photovoltaik II** Steuerrisiken
- 62 Batterien** EU-Verordnung
- 64 Lieferketten** Nationale Gesetze
- 66 LkSG** M&A
- 68 Wasserstoff** Förderprogramme

LAW

- 70 DSGVO** Bußgeldhaftung
- 74 Immobilien** Insolvenzen
- 78 Societas Europaea** Arbeitnehmerbeteiligung
- 81 Scoring** EuGH-Urteil

360°

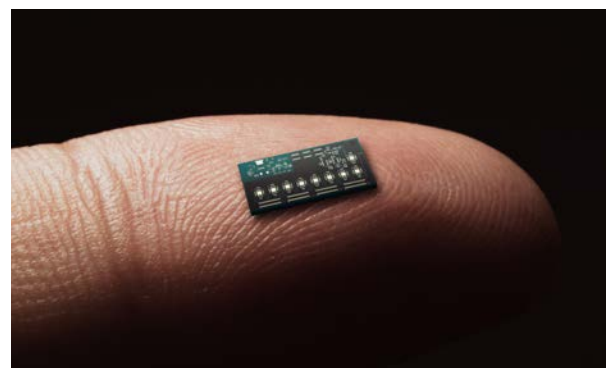
- 82 Microchips**
- 86 Mein Athen** Rundgang mit Konstantina Galli
- 87 Impressum**



56 Photovoltaik-Anlagen auf gewerblichen Dachflächen sind ein spannendes Geschäftsmodell. Steuerliche Hürden hat der Gesetzgeber inzwischen beseitigt.



70 Der EuGH präzisiert die Anforderungen an die Bußgeldhaftung, wenn Beschäftigte oder Drittfirmen **den Datenschutz missachten**.



82 Ohne **Mikrochips** würden viele Geräte nicht funktionieren. Auch KI wäre undenkbar. Wie entstehen diese Wunder der Technik und wie funktionieren sie? Ein Blick in einen faszinierenden Kosmos.

2024 – das Jahr der globalen Digitalsteuer?

Die globale Digitalsteuer soll im Laufe dieses Jahres mit einer feierlichen Unterzeichnungszeremonie im Rahmen des sogenannten OECD Inclusive Framework on BEPS unter Dach und Fach gebracht werden. Damit will die Staatengemeinschaft nicht nur einen Teil der globalen Besteuerungsrechte neu verteilen, sondern auch einer steuerpolitischen Zersplitterung und Handelskonflikten vorbeugen. Diese Gefahr ist jedoch mitnichten gebannt. So präsentierte die kanadische Regierung im vorigen Jahr Pläne zur Einführung einer dreiprozentigen „Digital Services Tax“, die evtl. sogar rückwirkend greifen soll. Damit ist Ärger programmiert: Vor allem die USA, die sich mit ihren großen Tech-Konzernen von Alphabet, Amazon und Apple bis Meta besonders betroffen fühlen, drohen mit handelspolitischen Gegenmaßnahmen.

Erinnern wir uns: Das auf OECD/G20-Ebene entwickelte BEPS-Projekt („Base Erosion and Profit Shifting“) sollte Regierungen Regelungen an die Hand geben, um eine exzessive Steuervermeidung zu bekämpfen und dafür zu

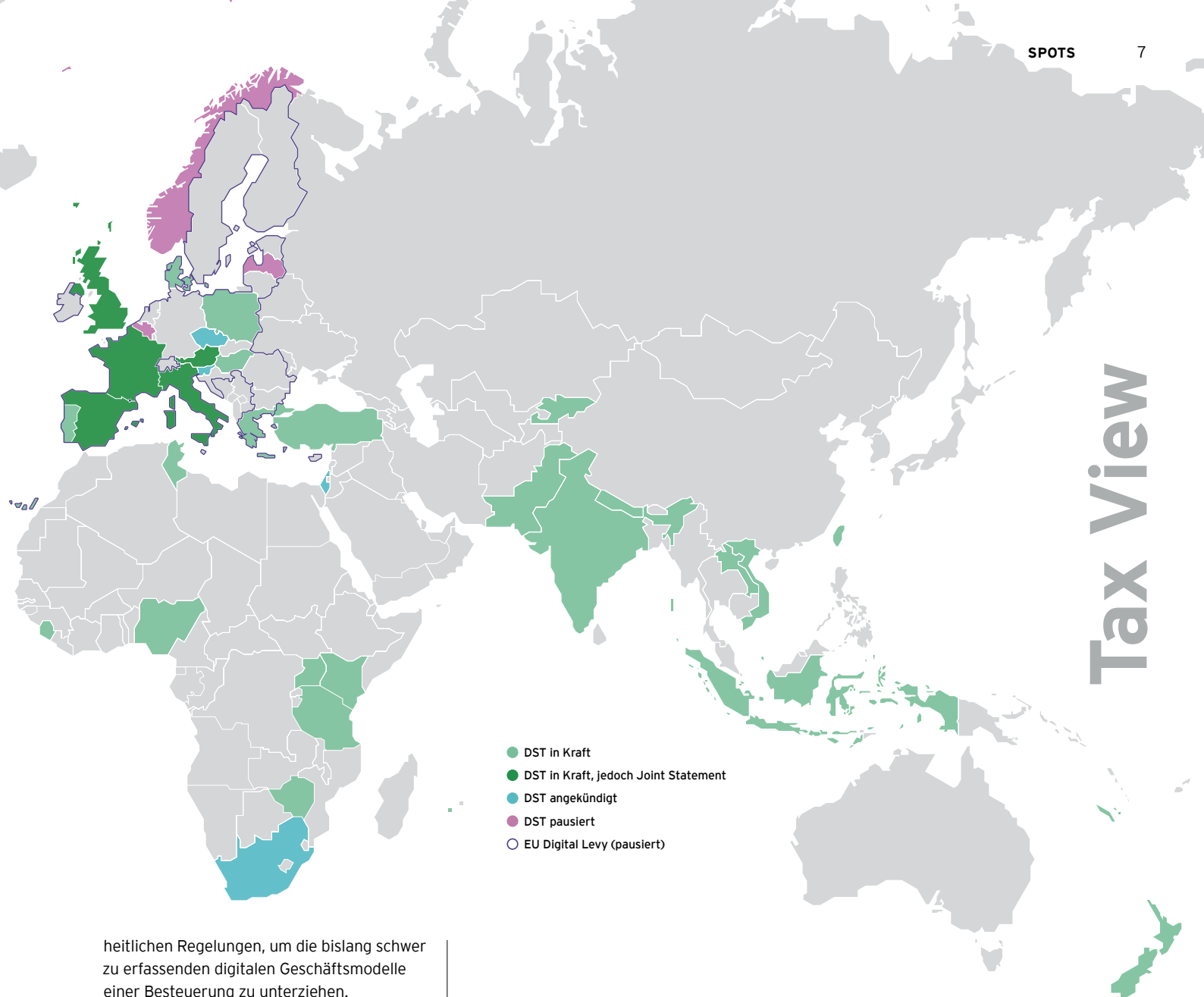
sorgen, dass Gewinne dort versteuert werden, wo die Wertschöpfung erfolgt. Im Jahr 2015 resultierte daraus ein 15-Aktionspunkte-Plan mit konkreten Handlungsanweisungen. Einzig der erste Aktionspunkt – über die steuerlichen Herausforderungen im Zuge der Digitalisierung der Wirtschaft – mündete in einem neuen Projekt für eine globale Digitalsteuer.

Daraus entwickelte sich eine Zwei-Säulen-Lösung (Pillar I und II). Die zweite Säule, eine globale effektive Mindeststeuer, befindet sich bereits in der nationalen Umsetzung (s. Artikel Seite 36). Noch in Arbeit ist hingegen die erste Säule, die sich mit den ursprünglichen Fragen nach dem Ort der Wertschöpfung bei digitalen Leistungen und der daraus resultierenden Neuordnung von Besteuerungsrechten auf die Marktstaaten befasst. Darum geht es beim sogenannten Amount A.

Amount A entspricht einem internationalen Besteuerungsrecht über einen Teil des Gewinns von besonders großen und hochprofitablen Unternehmen (globaler Umsatz

größer als 20 Mrd. Euro und Profitabilität größer als 10 Prozent). Dieser Gewinn soll den Staaten zugerechnet werden, in denen die Waren und Dienstleistungen konsumiert werden. Der unter Pillar 1 ebenfalls entwickelte Ansatz des Amount B verfolgt hingegen ganz generell eine vereinfachte und gezieltere Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Basistätigkeiten im Bereich Marketing und Vertrieb.

Die Umsetzung von Amount A soll mittels eines multilateralen Abkommens (Multilateral Convention, kurz MLC) erfolgen. Damit will man Doppelbesteuerung vermeiden, Rechtssicherheit schaffen, Streitbeilegungsprozesse aufzeigen – und die Einführung jeglicher Arten von nationalen Digitalsteuern (unabhängig von ihrem Bezug zu von Amount A erfassten Unternehmen) unterbinden. Letzteres ist eine sehr reale Gefahr: Mit der Einführung nationaler Digitalsteuern hatten einige Staaten bereits kurz nach Beendigung des ersten BEPS-Projekts begonnen (z. B. Indien oder Frankreich). Auch die EU arbeitet an eigenen, unionsein-



heitlichen Regelungen, um die bislang schwer zu erfassenden digitalen Geschäftsmodelle einer Besteuerung zu unterziehen.

Im Zuge der voranschreitenden Arbeiten an Amount A konnte jedoch eine Vereinbarung getroffen werden, dass die mitwirkenden Staaten bis spätestens 31. Dezember 2024 respektive bis zur Finalisierung des MLC von einer Neueinführung absehen oder bestehende Digitalsteuern pausieren (s. Weltkarte). Das Inkrafttreten des MLC ist allerdings von der Ratifizierung durch mindestens 30 Staaten abhängig, die zudem mindestens 60 Prozent der betroffenen multinationalen Unternehmen beheimaten. Ob diese Schwelle jemals überschritten wird, ist derzeit offen. Diese unsichere Situation wird wiederum dem Ruf nach nationalen Digitalsteuern Vorschub leisten.

Ansprechpartner

Dr. Cornelia Kindler
cornelia.kindler@de.ey.com

Matthias Luther
matthias.luther@de.ey.com

Joint Statement

Die USA und fünf europäische Staaten (Österreich, Frankreich, Italien, Spanien und Großbritannien) haben jüngst ihren Kompromissvorschlag aus Oktober 2021 bis zum 30. Juni 2024 verlängert. Demnach soll es zu einem Gleichlauf der Abschaffung von Digitalsteuern mit der Umsetzung der Säule 1 des BEPS-Projekts kommen. Die bis zur Einführung von Säule 1 eingenommene Digitalsteuer wird auf die unter Säule 1 erhobene Körperschaftsteuer angerechnet. Im Gegenzug verzichten die USA auf alle Handelssanktionen in diesem Zusammenhang gegen die genannten Staaten.



EY Steuer-
nachrichten

Monolog, Dialog, Trilog

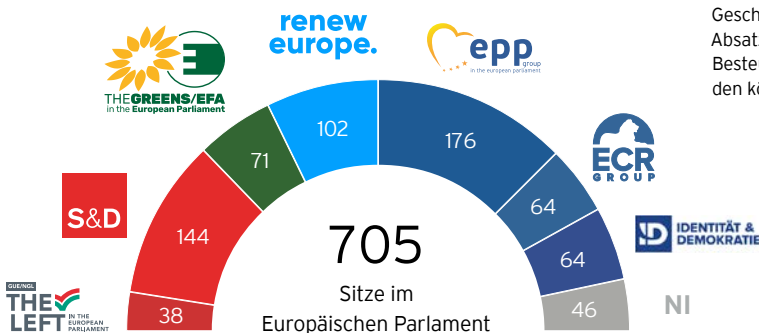
In Deutschland findet die Europawahl am Sonntag, 9. Juni 2024, statt, um 96 der 705 Europaabgeordneten für insgesamt sieben Fraktionen zu wählen. Die Abgeordneten pendeln weiterhin traditionell zwischen Straßburg und Brüssel. Der Hauptsitz des Parlaments ist Straßburg. In der französischen Stadt kommen die Abgeordneten für zwölf Plenarsitzungen im Jahr zusammen. Alle anderen Sitzungen, auch die der Ausschüsse, finden in der Regel im belgischen Brüssel statt. Am dritten Standort des EU-Parlaments, in Luxemburg, sitzt die Verwaltung. Die Europäischen Verträge schreiben Straßburg als Sitz des Parlaments vor. Einer Änderung müssten alle Mitgliedsstaaten zustimmen – auch Frankreich.

Nach der Geschäftsordnung des Parlaments muss eine Fraktion mindestens 23 Abgeordnete umfassen, die in mindestens einem Viertel der Mitgliedsstaaten, derzeit also sieben Mitgliedstaaten, gewählt wurden. Europaabgeordnete können sich auch keiner Fraktion anschließen und bleiben „fraktionslos“ (NI – auf Französisch „Non-Inscrits“). Fraktionen können jederzeit während der Wahlperiode gebildet werden. Derzeit erfüllen sieben Fraktionen die notwendigen Kriterien.

Wird in der EU im Rahmen von Trilog-Verhandlungen über Gesetzesvorschläge debattiert, kommen Vertreter des Rates der Europäischen Union, des Europäischen Parlaments und der Europäischen Kommission zusammen.

Der Abgeordnete verfasst im Rahmen eines parlamentarischen Ausschusses einen Bericht über einen von der Europäischen Kommission, die über das ausschließliche Gesetzgebungsinitiativrecht verfügt, unterbreiteten „Legislativtext“. Der Ausschuss stimmt über diesen Bericht ab und nimmt gegebenenfalls Änderungen daran vor. Wird der Text überarbeitet und im Plenum angenommen, so hat das Parlament damit seinen Standpunkt festgelegt. Dieses Verfahren wird je nach Art des Verfahrens und in Abhängigkeit davon, ob mit dem Rat eine Einigung erzielt werden konnte oder nicht, einmal oder mehrmals wiederholt.

Das Europäische Parlament kann einen Gesetzgebungsvorschlag billigen, ablehnen oder Änderungen daran vorschlagen. Der Rat ist rechtlich nicht verpflichtet, der Stellungnahme des Parlaments zu folgen, darf aber nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ohne Vorliegen einer solchen Stellungnahme keinen Beschluss fassen.



CDU/CSU

- ▶ Die Taxonomie, Green Deal und EU-Lieferkettengesetz auf Praxistauglichkeit überprüfen.
- ▶ Mehr marktbasierende Instrumente beim Klimaschutz: mit Emissionshandel, Ausbau Erneuerbarer Energien, mit Energieeffizienz und Kreislaufwirtschaft.
- ▶ Freihandelsabkommen vor allem mit den USA und Südamerika abschließen, ohne sie mit sachfremden Themen zu überfrachten. Gleiches im asiatisch-pazifischen Raum, etwa mit Indien, Australien, Indonesien und Thailand.
- ▶ Verbesserung der Arbeitnehmermobilität in Europa, insbesondere durch Vereinfachung der Sozialversicherungs- und Arbeitsrechtsregelungen für Arbeitnehmerentsendungen und Erleichterung von Dienstreisen sowie grenzüberschreitendem Arbeiten, insbesondere in Grenzregionen.

Freie Demokraten

FDP

- ▶ Gegen weitere bürokratische Regulierungen wie die Ökodesign-Verordnung und zusätzliche CO₂-Bepreisungen, insbesondere im Gebäudesektor. Statt dessen Präferenz für Emissionshandel als effizientes Instrument
- ▶ Im Luftverkehr Klimaneutralität bis 2050 ohne Verbote und zusätzliche Steuern, dafür Emissionshandel und CORSIA
- ▶ Kritik an Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM). Betonung von Freihandel, für den Abbau von Industriezöllen

AfD

- ▶ Gegen jegliche Form von EU-Steuern
- ▶ OECD soll gegen Steuerhinterziehung und -betrug vorgehen
- ▶ Für einen globalen Mindeststeuersatz von 15% für international tätige Unternehmen. Beibehalten des Betriebsstättenprinzips bei der Ertragsbesteuerung mit Ausnahme bestimmter digitaler Geschäftsmodelle, bei denen Absatz- und Werbemärkte für die Besteuerung herangezogen werden können.

- ▶ Gegen eine Harmonisierung des europäischen Verbrauchsteuerrechts
- ▶ Jede Form der CO₂-Bepreisung, sei es durch Zertifikathandel oder direkte Steuern, wird abgelehnt, auch CBAM

Die Linke

- ▶ Für einen globalen Mindeststeuersatz von 25% für Unternehmen, um Steuerwettbewerb und Profitverschiebung effektiv zu bekämpfen
- ▶ Einführung einer EU-weiten Übergewinnsteuer von 90% auf Krisenprofite, rückwirkend und dauerhaft
- ▶ EU-weiter Bann für Privatjets und Flugtaxi sowie eine zusätzliche Steuer für First- und Business-Class-Flüge
- ▶ Die Tonnagesteuer für Schifffahrtsunternehmen soll EU-weit abgeschafft und durch reguläre Gewinnbesteuerung ersetzt werden



- ▶ Unterstützung der EU-Kommission, ein EU-weites System für Quellensteuern auf Dividenden und Zinszahlungen einzuführen
- ▶ Für qualifizierte Mehrheitsentscheidungen im Steuerrecht, um eine größere EU-Harmonisierung zu erreichen
- ▶ Einführung einer Übergewinnsteuer für Krisengewinner, um öffentliche Haushalte in ökonomischen Sondersituationen zu entlasten
- ▶ Die Einnahmen aus dem neuen CBAM sollen größtenteils dem EU-Haushalt zufließen

SPD

- ▶ Angestrebt wird eine einheitliche Basis-Körperschaftsteuer von 15% auf eine einheitliche Bemessungsgrundlage in Europa
- ▶ Kurzfristig soll eine umfassende Finanztransaktionssteuer auf alle Wertpapier- und Devisentransaktionen eingeführt werden, sowie Besteuerung von Aktienrückkäufen von Unternehmen
- ▶ Reduzierte Steuersätze auf weibliche Hygieneartikel (Pink Tax)

Lieber Verbote als Steuern

Eine Mehrheit für Klimaschutz gibt es quer durch alle Teile der Gesellschaft: in Stadt und Land, in allen Einkommensgruppen und Bildungsschichten. Bei der Frage nach dem „Wie“ gehen die Meinungen indes auseinander. Am besten finden es die Bürgerinnen und Bürger, wenn klimafreundliches Verhalten vom Staat belohnt wird, etwa durch finanzielle Förderungen. Das geht aus einer Umfrage der SPD-nahen Friedrich-Ebert-Stiftung hervor. Interessanterweise kommen danach Verbote besser an als Steuern gegen klimaschädliches Verhalten.

Verbote sind beliebter als Steuern

Repräsentative Umfrage unter 2.507 Wahlberechtigten. Fehlende zu 100%: „Weiß nicht.“

„Es gibt verschiedene Ideen, wie die Regierung Klimaschutzziele vorantreiben kann. Wie bewerten Sie die folgenden jeweils?“

Klimafreundliches Verhalten **unterstützen**, z. B. durch finanzielle Förderung



Klimaschädliches Verhalten durch Gesetze **verbieten**



Klimaschädliches Verhalten **teurer machen**, z. B. durch höhere Preise



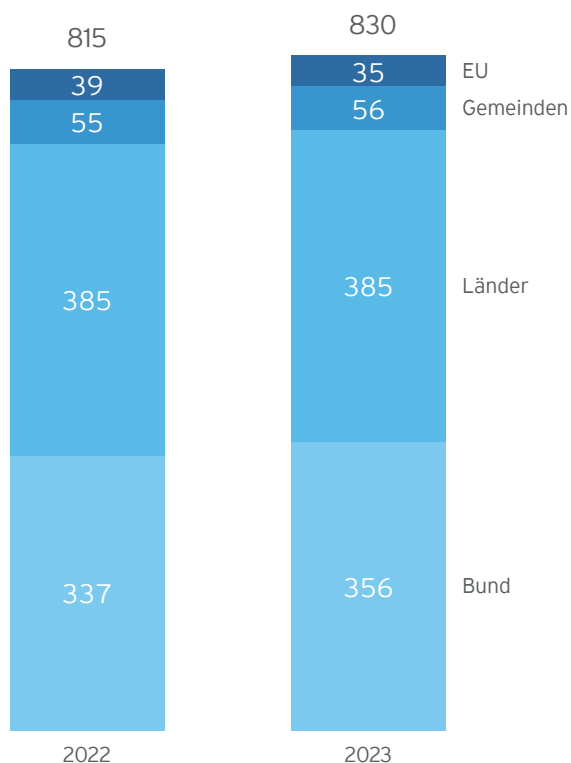
● sehr gut ● eher gut ● eher schlecht ● sehr schlecht

Quelle: Friedrich-Ebert-Stiftung/pollytix

Weniger als die Inflation

Bund, Länder und Gemeinden haben 2023 mit 829,8 Milliarden Euro knapp zwei Prozent mehr Steuern eingenommen als im Vorjahr. Dagegen stiegen die Verbraucherpreise um 5,9 Prozent. Dass der Steuerzuwachs spürbar hinter der Preisentwicklung im vergangenen Jahr zurückblieb, ist laut Bundesfinanzministerium einerseits auf die gedämpfte konjunkturelle Entwicklung zurückzuführen. Andererseits bremsen die steuerlichen Entlastungsmaßnahmen der Bundesregierung den Aufkommensanstieg (z. B. das Inflationsausgleichsgesetz oder die temporäre Senkung der Umsatzsteuersätze auf Gas und Fernwärme).

Aktuelle Steuereinnahmen



Quelle: BMF

Personalia



Stephanie Thien ist die erste Leiterin des nordrhein-westfälischen Landesamts zur Bekämpfung der Finanzkriminalität (LBF). Sie ist Juristin und leitete unter anderem die Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung in Düsseldorf und Bochum. Die Behörde hatte in Düsseldorf zu Beginn des Jahres ihre Arbeit aufgenommen.



In der seit Januar konstituierten hessischen Koalition aus CDU und SPD ist **Professor Dr. R. Alexander Lorz** zum Staatsminister der Finanzen ernannt worden. Der gebürtige Nürnberger und Jurist war zuvor rund zehn Jahre Hessischer Kultusminister und seit 2019 im Landtag tätig.



Finanzamt Berlin International

Nicht mehr Finanzamt Neukölln, sondern Finanzamt Berlin International heißt die Behörde, die für Unternehmen aus gut 100 Ländern zuständig ist. Und zwar für solche aus insbesondere

asiatischen Ländern, die in Deutschland Handel treiben und umsatzsteuerpflichtig sind, aber keinen Sitz hier haben. Es geht hauptsächlich um chinesische Firmen, die per Onlinehandel direkt Waren verschicken. Seit verschärfte EU-Vorschriften für Internet-Plattformbetreiber und Kontrollen gelten, steigt die Zahl der in Berlin-Neukölln registrierten Unternehmen rasant an. Waren es 2017 erst 435, lag die Zahl 2020 bei über 40.000 und aktuell 115.000 Unternehmen. Finanzsenator Stefan Evers rechnet in absehbarer Zeit mit 150.000 Unternehmen und komplizierten steuerlichen Vorfällen. Die Umsatzzsteuereinnahmen betragen inzwischen hunderte Millionen Euro. Auf diese Weise sorgt die Behörde auch für mehr Wettbewerbsgleichheit gegenüber hiesigen Unternehmen.

Die Gesamtergebnisse unseres **EY International Tax and Transfer Pricing Surveys** sind hier verfügbar:



TP Survey: Wie schaffen Sie Sicherheit bei Verrechnungspreisen in unsicheren Zeiten?

Der EY International Tax and Transfer Pricing Survey 2024 zeigt, dass Unternehmen eine robuste Verrechnungspreispolitik brauchen, um neue Risiken zu bewältigen. Die Kernergebnisse der Studie, die bereits in der 30. Ausgabe erscheint, lauten im Überblick:

.....

84% der Umfrageteilnehmer sehen ein moderates oder signifikantes **Doppelbesteuerungsrisiko** aufgrund globaler Steuerreformen.

.....

Deshalb halten **61%** bilaterale **Advanced Pricing Agreements** und **59%** multilaterale **APAs** für „sehr nützlich“.

.....

79% rechnen mit mehr und intensiveren **Streitigkeiten bei Betriebsprüfungen**.

.....

96% befürchten Mehrarbeit im Rahmen der Veröffentlichung von **länderbezogenen Berichten**.

.....

In den nächsten drei Jahren erwarten **82%** durch **stagnierende Gewinnbesteuerungssätze**, **77%** durch **Inflation** und **62%** wegen **Änderungen in den Lieferketten** einen moderaten oder signifikanten Einfluss auf ihre Verrechnungspreispolitik.

.....

25% verwalten routinemäßige oder komplexe **Compliance-Aktivitäten** zentral.

.....

30% versprechen sich Einsparungen durch einen systemischen Ansatz mit Fokus auf **Datenstandardisierung**, **Erhöhung des Verrechnungspreistechnologiestandards** und **Automatisierung**.

.....

69% planen in den nächsten drei Jahren eine **verbesserte Integration ihrer Steuerabteilungsprozesse** in die Gesamtgeschäftsstrategie, um Technologievorteile zu nutzen. Das ist folgerichtig, da **75%** über eine fehlende **Standardisierung von Daten** und **67%** generell über eine schlechte **Datenqualität** innerhalb ihrer Verrechnungspreisoperationen klagen.

Bürokratiemonster suchen Paten

Die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) startete zu Beginn dieses Jahres eine neue Aktion unter weniger-buerokratie.de. Mitglieder des Bundestages können Pate für die Lösung eines von der INSM aufgelisteten Bürokratiemonsters werden. Allein dem Aufgabengebiet des Bundesministeriums der Finanzen wurden 25 bürokratische Hemmnisse zugeordnet. Zu den möglichen Lösungen zählen etwa Antragsverfahren für mehr Rechtssicherheit bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft oder die Forderung einer zeitnäheren Außenprüfung.

Tyrannosaurus Tax steht vor einem Aktenberg von Arbeit.



INSM-Liste: Optimierungspotenzial im BMF

- ▶ Behörden-Dashboard mit automatisierten Benachrichtigungen
- ▶ Einzige Anlaufstelle bei Neugründungen und Betriebsummeldungen und Meldeumfang reduzieren
- ▶ Steuerrecht für nicht gemeinnützige Vereine verbessern
- ▶ Textform statt Schriftform
- ▶ Anhebung des Gewerbesteuerfreibetrags bzw. Ausweitung des Freiberuflerprivilegs auf Soloselbstständige
- ▶ Aufzeichnungspflichten für Sachzuwendungen an Geschäftskunden vereinfachen
- ▶ Elektronische Rechnungen
- ▶ GwG, insbesondere § 18 ff. GwG
- ▶ Nachweis der Versteuerung durch Rechnungskopien erleichtern
- ▶ Notare als flächendeckende „One-Stop-Shops“ zur Beschleunigung der Unternehmensgründung
- ▶ Optionaler automatischer monatlich anteiliger Steuerabzug durch die Träger der Rentenversicherung
- ▶ Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung praxistauglich anpassen
- ▶ Schaffung eines Antragsverfahrens bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft
- ▶ Umsatzbesteuerung auf Auto-Altteile streichen
- ▶ Umsatzsteuer: Ausweitung Übergang Steuerschuldnerschaft
- ▶ Unnötige Angabepflichten bei Ausfuhranmeldung abschaffen
- ▶ Verbindliche Auskünfte im Steuerrecht
- ▶ Vereinfachung der GoBD und Erleichterungen für Solo- und Kleinunternehmen
- ▶ Vereinfachung des steuerlichen Freistellungsverfahrens
- ▶ Vereinfachung Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR)
- ▶ Verrechnungsmodell im Erhebungsverfahren zur Einfuhrumsatzsteuer nutzen
- ▶ Verschlinkung, Vereinfachung und Beschleunigung der Verfahren im öffentlichen Beschaffungswesen
- ▶ Verwendung der englischen Sprache beim Zoll und der Schifffahrtsverwaltung
- ▶ Weiterentwicklung des Verfahrens bei der Einfuhrumsatzsteuer
- ▶ Zeitnahe Betriebsprüfung

▶ TOP





Wie Effi dem TOM auf die Sprünge hilft

Künstliche Intelligenz steigert die Leistung der Steuerabteilung immens. Ein Fallbeispiel der Tüftelfleißig AG.

Im November 2022 sorgte ChatGPT, ein im Internet verfügbarer Chatbot, weltweit für Aufsehen. Hunderte Millionen Nutzerinnen und Nutzer ließen sich von der künstlichen Intelligenz begeistern, die OpenAI mit Hochleistungscomputern und einer bisher unerreichten Menge an Daten trainierte. Als Microsoft das Sprachmodell Anfang 2023 auch für Unternehmenskunden in einer privaten und datengeschützten Umgebung bereitstellte, ergriff der CFO der Tüftelfleißig AG die Initiative. Er beauftragte die IT-Abteilung, einen eigenen Chatbot für die Beschäftigten des Maschinenbauunternehmens zu konstruieren. →

Illustration: Kolvo c/o kombinatroweiss.de / Fuentwerken

Innerhalb weniger Wochen gelang es der IT-Abteilung, eine intuitive Chat-Oberfläche auf die Beine zu stellen. Die Entwicklung des Chatbots war aus Sicht der Programmierer erstaunlich unkompliziert, sodass sie über die ursprünglich geplante Chatfunktion hinaus Funktionen zum Durchsuchen von Dokumenten und Internetseiten bereitstellten. Das Ergebnis war „Effi“, ein Chatbot zur Steigerung der Effizienz innerhalb der Tüftelfleißig AG. Bei dem Maschinenbauer handelt es sich um ein fiktives Unternehmen, das EY für das Tax & Law Magazine erschaffen hat, um beratungsrelevante Themen unter Beachtung des Daten- und Vertrauensschutzes anschaulich darzustellen.

Mit der Einführung von Effi forderte der CFO die Fachbereiche auf, den Status quo in den Finanzprozessen zu hinterfragen. Er beauftragte die Abteilungsleiter damit, die Prozesse in Bezug auf manuelle Routine-tätigkeiten zu analysieren und Verbesserungsmöglichkeiten durch den Einsatz generativer KI zu identifizieren. Unterstützend organisierte er Schulungen, die das Verständnis für die Einsatzmöglichkeiten KI-basierter Sprachmodelle schärften und das Potenzial im Datenmanagement und in der Prozessoptimierung aufzeigten. Die Mitarbeitenden fühlten sich ermutigt, bestehende Abläufe neu zu denken.



Die ersten Erfolge ...

So auch in der Steuerabteilung: Mit Blick auf die erhofften Effizienzgewinne beim Tax Operating Model (TOM) nahmen die fünf durchaus nicht wenig gestressten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter die Herausforderung an. Sie beauftragten Effi, die Umsatzsteuerberichte aus den verschiedenen ERP-Systemen in eine standardisierte Struktur für die monatliche Umsatzsteuervoranmeldung zu überführen. Nach einigen Anläufen und unterstützenden Arbeitsanweisungen, wie beispielweise der Untergliederung der Hauptprozesse in Teilarbeitsschritte, war Effi in der Lage, die steuerrelevanten Daten aus den Berichten zu extrahieren, zu bereinigen und zusammenzufassen – ein durchschlagender Erfolg.

... machen Lust auf mehr

Die Steuerabteilung war begeistert von Effis Fähigkeiten im Umgang mit Daten und beschloss, den Prozess für zukünftige Voranmeldungszeiträume weiter zu automatisieren. Sie wies Effi an, einen Programmcode zur Aufbereitung des Datenmaterials zu erstellen und diesen für die Verfahrensdokumentation in einem Flow Chart zu visualisieren. Schritt für Schritt entstand im Wechselspiel zwischen Mensch und KI ein VBA-Skript für den steuerlichen Deklarationsprozess, das neben der Effizienzsteigerung zu einer erheblichen Senkung des Fehlerpotenzials führte.

Ran an die Verträge

Um die Stärken von Effi auch im Bereich der Textverarbeitung zu nutzen, experimentierten die Mitarbeitenden der Steuerabteilung in den Folgemonaten mit der automatisierten Prüfung von Verträgen. Mit den Prompt-Vorlagen, die sie in den Schulungen bereitgestellt bekommen hatten, waren sie in der Lage, detaillierte Anweisungen zur Bearbeitung von Verträgen zu geben. Basierend auf den identifizierten Sachverhaltsinformationen und einem gegebenen Prüfschema sollte Effi die steuerliche Entscheidung ableiten und die einzelnen Prüfschritte zur Validierung ihrer Entscheidung nachvollziehbar erläutern.



80 Prozent zutreffend klassifiziert

Nach Feinjustierung der Prompt-Vorlage war das Ergebnis beeindruckend gut: Effi war in der Lage, 80 Prozent der Sachverhalte zutreffend hinsichtlich der Leistungsart zu klassifizieren und eine korrekte steuerliche Entscheidung zu treffen. Zudem prüfte sie in Sachen der Quellensteuerpflicht erfolgreich, ob Brutto- oder Nettovereinbarungen vorlagen. Im Zusammenhang mit Effis Internetsuchfunktion war das Ziel, einen kontinuierlichen Monitoringprozess für Rechtsänderungen zu etablieren. Der Prozess sollte das Scannen von präferierten Internetseiten, die Extraktion von Rechtsänderungen und die Abfrage hinsichtlich ihrer Relevanz für die Tüftelfleißig AG umfassen. Ein Vorhaben, das die Verknüpfung mit den ERP-Daten erforderte.

Steuerliches Wissen nutzen

Angeregt durch die positiven Erfahrungen mit generativer KI spielte die Steuerabteilung mit dem Gedanken, eine direkte Verbindung zwischen Effi und den Dokumenten auf ihren Laufwerken, den steuerlichen Datenbanken und den ERP-Systemdaten herzustellen, um eine unmittelbare Interaktion mit diesen Informations-

quellen zu ermöglichen. Die IT-Abteilung bestätigte, dass die Integration von Daten, sowohl strukturiert als auch unstrukturiert, möglich sei. Allerdings erfordere dies eine sorgfältige Vorbereitung und Klassifizierung der steuerrelevanten Daten in einem Data Mart sowie die Nutzung weiterer Technologiekomponenten, wie eines steuerlichen Regelwerkes, einer Vektordatenbank, einer erweiterten Nutzeroberfläche und einer Prompt Extension Engine zur Regulierung des Sprachmodells.

Digital Tax Intelligence von EY

Aufgrund der komplexen Anforderungen der Steuerabteilung an die Aufbereitung und Verarbeitung von steuerlichen Daten entschied sich die IT-Abteilung nach einer Make-or-Outsource Abwägung, die Softwarelösung Digital Tax Intelligence von EY zu abonnieren. Mit der Software schaffte der Maschinenbauer die Möglichkeit, eine steuerliche Wissensdatenbank aufzubauen, in die sowohl die strukturierten Daten aus den ERP-Systemen als auch die unstrukturierten Daten von den Laufwerken integriert wurden. Durch die Verbindung des steuerlichen Wissens und des Sprachmodells, welches die Steuerabteilung bereits auch schon gewinnbringend mit Effi eingesetzt hatte, erweiterte sich das Spektrum nutzbarer Prompts signifikant (siehe Abbildung „Tax Prompt Cheat Sheet“). →

Ständiger Überblick

Seit der Einführung von Digital Tax Intelligence hat sich die Effizienz der Steuerabteilung weiter verbessert. Mit dem digitalen Assistenten kann die Abteilung jetzt eine Vielzahl von Dokumenten gleichzeitig durchsuchen und steuerliche Fragen beantworten lassen. Durch die Anbindung an die ERP-Systeme gewährt die Lösung zudem einen ständigen Überblick über steuerliche Sachverhalte und unterstützt die Abteilung dabei, die Qualität der steuerlichen Entscheidungen direkt im Geschäftsablauf zu beeinflussen.

Alle Abteilungen profitieren

Die strukturierte Darstellung der steuerlichen Anforderungen in Digital Tax Intelligence hilft zudem, Lücken in der Sachverhaltsaufzeichnung zu erkennen, um sie systematisch in den Unternehmenssystemen nachpflegen zu können. Auf diese Weise gelingt es der Steuerabteilung zunehmend, die in den Bestellungen, Aufträgen und Lieferdokumenten erfassten Daten konsistent zu halten und Ungereimtheiten frühzeitig zu eliminieren – ein wichtiger Schritt, von dem nicht nur die Steuerfachleute, sondern auch andere Fachbereiche profitieren.

Aktiv am Geschäftsgeschehen teilnehmen

Die direkte Interaktion mit ERP-Daten ermöglicht es der Steuerabteilung, Anfragen schnell zu bearbeiten und die Auswirkungen von Rechtsänderungen zu analysieren. Komplexe Fragen zu Geschäftstransaktionen können ohne Umwege über andere Abteilungen geklärt werden. Weiterhin kann aus den in der Lösung integrierten Gültigkeitsabfragen von steuerlichen Stammdaten ein erheblicher Nutzen gezogen werden. Die Software ebnet der Steuerabteilung so den Weg zu einer wertschöpfenden Rolle im Unternehmen. Seit der Implementierung von Digital Tax Intelligence gewinnt die Steuerabteilung fortlaufend tiefe Einblicke in Prozesse und Geschäftsvorfälle und kann so weitaus aktiver am Geschäftsgeschehen der Tüftelfleißig AG teilnehmen.

Theorieausflug zur TOM-Transformation

KI wirkt wie ein Katalysator, mit dessen Hilfe sich Daten sehr viel einfacher verarbeiten lassen. Daten sind eine der wichtigsten Ressourcen im Tax Operating Model, da sie die Besteuerungsgrundlagen abbilden. Viele Steuerabteilungen waren bislang noch nicht in der Lage, effizient mit diesen Daten umzugehen. KI ändert dies dramatisch, indem sie vorhandene Ressourcen besser ausgestaltet.

Fünf Ressourcen

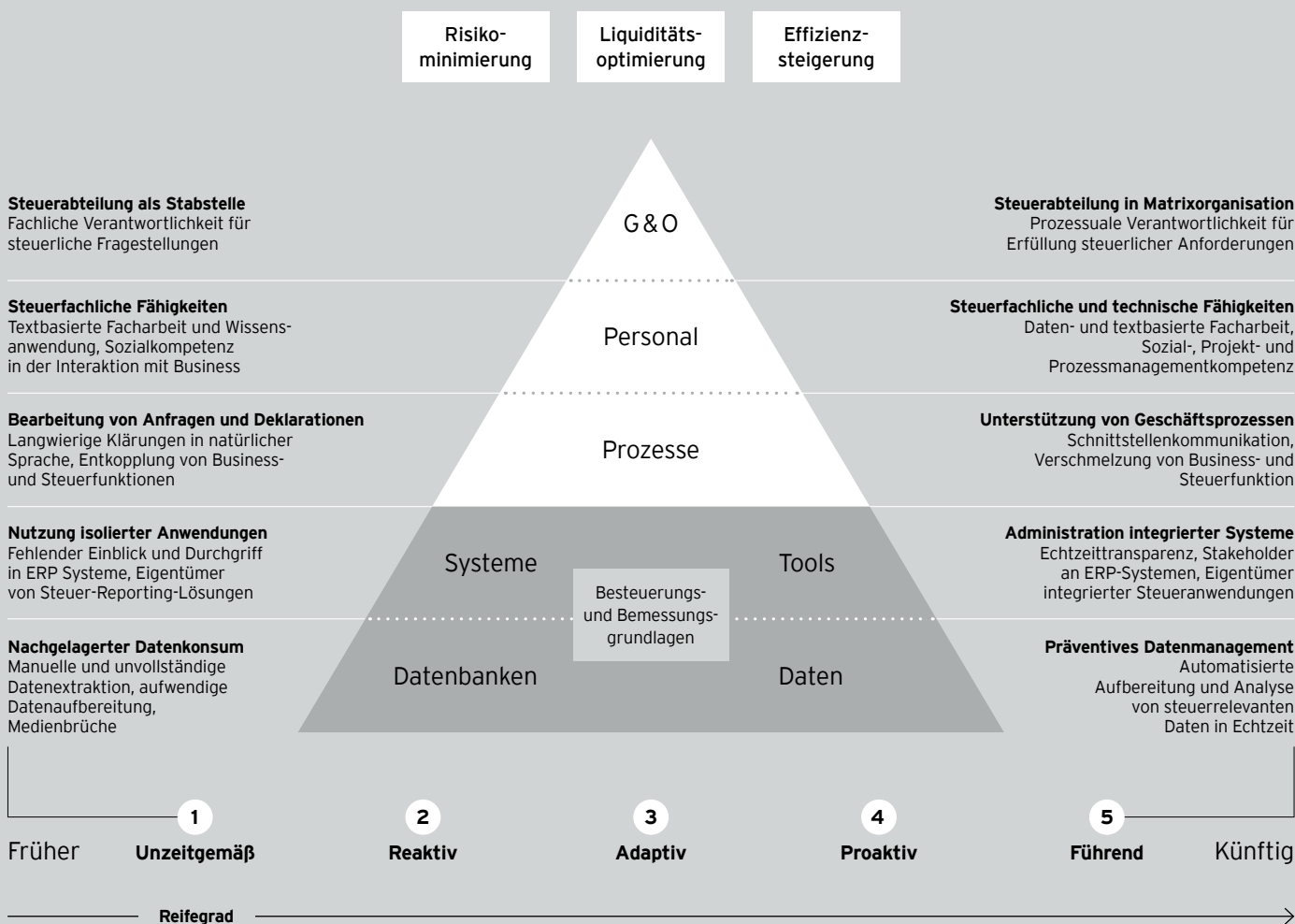
Generell sind für die Erfüllung steuerlicher Aufgaben bestimmte Ressourcen nötig. Neben den Daten sind dies vor allem Organisation, Personal, Prozesse und Systeme (Abbildung Pyramide). Steuerliche Deklarationen als Ergebnis der operativen Steuerfunktion werden unmittelbar aus der Ressource Daten abgeleitet (Basis der Pyramide), die in Systemen entlang der unternehmerischen Prozesse verarbeitet werden. Dem Personal kommen dabei mehrfache Rollen zu, darunter Prozessgestaltung, Prozessverantwortung oder Aufgabebearbeitung. Die Organisation schafft den Rahmen für die Erfüllung der steuerlichen Aufgaben des Unternehmens. Alle Ressourcen der Steuerfunktion sind in ihrem Zusammenspiel auf die unternehmerischen Werttreiber gerichtet, insbesondere Risikominimierung, Effizienzsteigerung und Liquiditätsoptimierung.

Vom Stab zur Matrix

Mit fortschreitender Digitalisierung ändert sich die Struktur der Ebenen. War die Steuerabteilung früher meist als Stabfunktion organisiert, wird sie zunehmend in eine Matrixorganisation integriert. Das führt zu einer engen Verzahnungen mit dem Business und anderen Fachbereichen. Hierdurch ändern sich die Kompetenzprofile der Mitarbeitenden in der Steuerabteilung deutlich. Waren sie bisher Wissensanwender bei der Bearbeitung steuerlicher Anfragen, Strukturierungen oder den regelmäßigen Compliance-Reportings, sind sie künftig vermehrt mit Projekt- und Prozessmanagement-Skills und einer gesunden Portion an technischem Know-how ausgestattet.

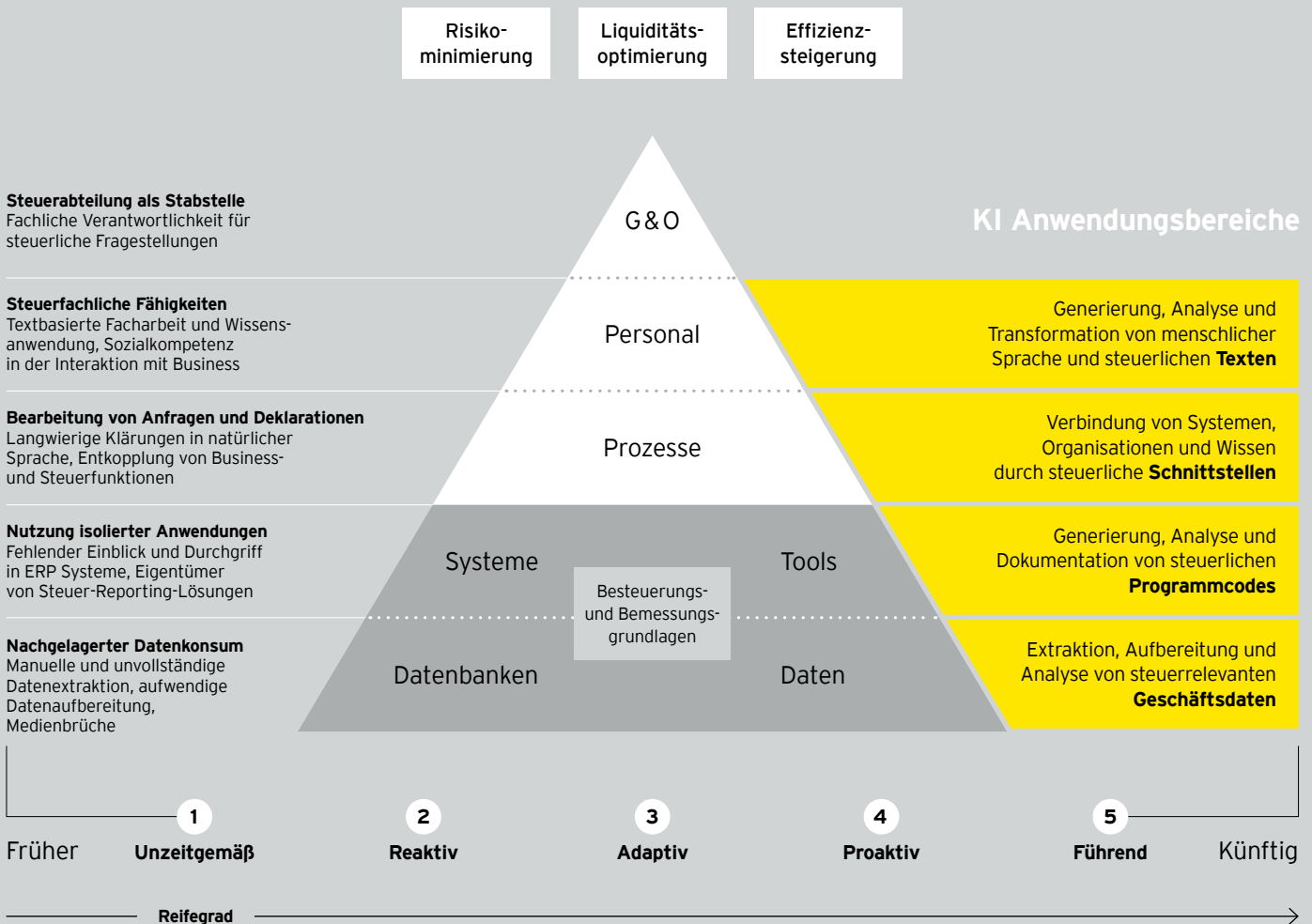
KI wird zum Katalysator für die Evolution des Tax Operating Model

Grafik 1



KI wird zum Katalysator für die Evolution des Tax Operating Model

Grafik 2



GenAI trifft Tax ...

... lautet unsere zum Jahreswechsel durchgeführte Umfrage. Alle Befragten erwarten sich von KI enorme Effizienzgewinne und fast jeder beschäftigt sich damit. Diese variieren je nach aktuell gegebenen Möglichkeiten und Kenntnisständen und der Verfügbarkeit von KI-Anwendungen innerhalb des Unternehmens.

**Hier können Sie
die Ergebnisse
herunterladen:**



Workshop

**Haben Sie Interesse
an einem Workshop
mit uns?**



An einem Strang

Dies führt dazu, dass Prozesse reibungsloser über eingespielte Workflows funktionieren und Kommunikation über maschinelle Schnittstellen orchestriert wird. Der traditionelle Ansatz war von einer Kommunikation per Telefon oder E-Mail geprägt und würdigte Sachverhalte losgelöst von den zugrunde liegenden Daten. Nun wird die bisherige isolierte Tätigkeit im Steuersilo in eine integrierte Arbeitsweise überführt, in der die Akteure sichtbar zur gleichen Zeit an einem Strang ziehen. Dabei verfolgen die Akteure stets das gemeinsame Ziel, die Basis ihres Geschäfts, nämlich die Enterprise-Systeme und die darin aufgezeichneten Datenflüsse so gut wie möglich aufzusetzen und zu nutzen. Vor diesem Hintergrund sind alle bemüht, operative Effizienz durch datenbasierte Unternehmensentscheidungen zu erreichen. Auch die Steuerabteilung ist auf Datenqualität angewiesen, um Entscheidungen zu treffen.

Die Tabelle zeigt die Entwicklung des Tax Operating Model in den Bereichen Governance und Organisation, Personal, Prozesse, Systeme und Daten, wobei der Fokus auf der Verschiebung von einer isolierten zu einer integrierten Arbeitsweise liegt.

Vorteile

Elektronisch vorliegende Daten bilden die Voraussetzung für die Nutzung von KI bei der Ermittlung steuerlicher Konsequenzen und deren Meldung an die Finanzbehörden. Umgekehrt gilt: Je weniger Tatbestandsmerkmale in elektronischer Form vorliegen, desto mehr ist eine händische Beschäftigung des Personals mit steuerlichen Regelungen notwendig. Auch vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels sollte die Zielsetzung darin bestehen, steuerliche Konsequenzen datenbasiert, automatisiert und standardisiert zu ermitteln. Das bedingt, dass möglichst alle steuerrelevanten Geschäftsdaten strukturiert und zutreffend aufgezeichnet werden. Die positiven Effekte aus der Erhöhung der steuerlichen Datenqualität sind entsprechend vielfältig:

- ▶ Minimierung von Risiken durch lückenlose Nachweise steuerlicher Compliance,
- ▶ weniger steuerlicher Kontrollaufwand der Geschäftstätigkeit,
- ▶ geringere operative Kosten durch zuverlässige Automatisierung,
- ▶ Reduktion von Schulungs- und Abstimmungsaufwand.

Missverständnisse beseitigen

Bei der konkreten Ausgestaltung des steuerlichen Datenmanagements zeigen sich in der Praxis immer wieder organisatorische Hürden. So gehen die Geschäftsbereiche und die Steuerabteilung nicht selten davon aus, dass die IT-Abteilung weiß, wie mit Daten umzugehen ist. Die IT-Abteilung wiederum sieht Daten lediglich als notwendiges Element, um einen Prozess abzuschließen. Die Folge sind Missverständnisse und Zuständigkeitsdefizite, die ihren Ursprung darin haben, dass Daten nicht als eigenständige Ressource verstanden werden. Umso mehr sind klare Verantwortungen zu definieren: Für Daten inhaltlich verantwortlich sind die Geschäftsbereiche bzw. die Steuerabteilung. Die Sicherstellung der Datenqualität leistet in den meisten Unternehmensorganisationen nicht die IT-Abteilung. Sie stellt lediglich die Infrastruktur und die Systeme zur Verfügung, um Daten effizient zu managen und zu nutzen.

Funktionswandel

Mit dem technologiegetriebenen Wandel des Tax Operating Model sind Steuerabteilungen nicht mehr länger reparierend tätig, sie agieren vielmehr als Überwacher. Dafür stehen rund um die Uhr arbeitende Monitoring-Lösungen zur Verfügung, die Geschäftsdaten analysieren und den Bedarf von punktuellen Eingriffen durch die Steuerfunktion rechtzeitig signalisieren. Der Fokus liegt nun darauf, Sachverhalte vollständig und konsistent in den Datenmodellen des ERP-Systems abzubilden, statt sie im Rahmen der Beratung mühselig per Telefon oder E-Mail einzusammeln. Dabei wird die Qualität der Daten anhand von Key Performance Indicators (KPIs) gemessen. Weitere Vorteile sind Kostenreduktion, Minimierung von Fehlern und eine enge Zusammenarbeit von Steuerabteilung und Geschäftsbetrieb.

→

Tax Prompt Cheat Sheet

- alle Steuerarten
- indirekte Steuern
- direkte Steuern

Prozesse & Personal

Fasse die angehängten BFH-Urteile in Englisch zusammen	Vergleiche die Entwürfe des Wachstumschancengesetzes und stelle die Änderungen tabellarisch dar	Erstelle Schulungsunterlagen basierend auf angehängter Transfer Pricing Policy	Beschreibe, wie Dividenden gemäß beigefügtem DBA im Ansässigkeitsstaat besteuert werden	Nenne den Ansprechpartner, der den folgenden Beleg im System erfasst hat	Finde alle Dokumente, die zu dem Geschäftsvorfall mit folgender Belegnummer vorliegen	Fasse die Ergebnisse der letzten Betriebsprüfung zusammen	Erläutere die Einstellungsmöglichkeiten zur Klassifizierung von Geschäftsvorfällen in DTI
Erstelle eine Checkliste zur Prüfung der Rechnungsvoraussetzungen	Passe den Sprachstil der nachfolgenden E-Mail für einen Steuerberater an	Erkläre die Voraussetzungen für die Plastikverpackungssteuer in UK, IT und ES	Formuliere eine Mail zur Verwendung der Shared Mailbox bei steuerlichen Anfragen	Prüfe, inwieweit die Buch- und Belegnachweise für den folgenden Geschäftsvorfall erbracht werden können	Prüfe die Gültigkeit der beigefügten Freistellungsbescheinigung über die EIBE-Schnittstelle	Erstelle ein Factsheet zum Thema Zuwendungen und nutze den folgenden Laufwerkordner	Bewerte den Einfluss der Gesetzesänderungen auf das TÜttelfleißig Geschäftsmodell
Rechne in Fremdwährung ausgestellte Rechnungen unter Verwendung des EZB Tageskurs in Euro um	Nenne die letzten Urteile zu vermögensverwaltenden Einkünften von Personengesellschaften	Nenne die Rechtschreib- und Grammatikfehler in dem nachfolgenden Text	Übersetze die beigefügten italienischen Gesetzestexte ins Deutsche	Erstelle eine Arbeitsvorlage zur Berücksichtigung der Feststellungen aus der letzten Betriebsprüfung	Ermittle die Steuersätze gemäß Zolltarifnummer unter der Verwendung der EZT-Schnittstelle	Klassifiziere ertragsteuerlich relevante Transaktionen basierend auf beigefügter Richtlinie	Prüfe die Gültigkeit der beigefügten USt-ID-Nummern über die VIES-Schnittstelle

Daten & Technologie

Erläutere die folgende SQL Abfrage für die Quellensteuermeldung	Erstelle ein VBA-Makro für die Normalisierung des Steuerreports basierend auf folgender Vorlage	Klassifiziere angehängte Verträge nach Brutto- oder Nettvereinbarungen	Erstelle eine SQL Abfrage zur Ermittlung von abweichenden Partnerrollen	Überprüfe die E-Rechnungen des letzten Monats auf CEN-Norm-Konformität	Erstelle eine Übersicht zu den diesjährigen Anpassungsbuchungen für Verrechnungspreise	Erstelle eine Liste von unvollständig gepflegten Steuernummern für Kundenstammsätze	Überprüfe, inwieweit die Vorsteuer aus den beigefügten Rechnungen im System erfasst wurde
Stelle die CEN-Norm relevanten Datenfelder aus den beigefügten 120 Rechnungen gegenüber	Finde Inkonsistenzen in der beigefügten Tabelle zur Zuordnung von Materialsteuereinstufungen	Analysiere den nachfolgenden ABAP Code und visualisiere die Steuerlogik	Beschreibe wie eine elektronische XML Rechnung aus SAP generiert werden kann	Nenne die nach Steuerkennzeichen aufgetragenen Meldewerte für März 2021	Identifiziere Inkonsistenzen in den folgenden Feldern der Lieferantendaten	Erläutere die systemseitige Entscheidungsfindung für die nachfolgende Rechnungsnummer	Suche alle Rechnungen, die an TÜttelfleißig Services GmbH ausgestellt wurden
Erstelle ein Mapping von der E-Bilanz-Taxonomie auf den HGB und IFRS Kontenplan	Säubere die Datenformate der beigefügten Tabelle und berücksichtige dabei die folgenden Vorgaben	Nenne 20 mögliche Compliance-Routinen für das beigefügte Buchungsjournal	Erläutere, wie Tabellen über die Schlüsselspalte der Rechnungsnummer verbunden werden	Liste Belege aus dem Jahr 2023 auf, bei denen das Steuerkennzeichen manuell angepasst wurde	Erkläre den unter der folgenden Belegnummer erfassten Geschäftsvorfall für einen Steuerberater	Nenne Datenfelder und Schlüsselwörter, die DTI zur Identifizierung einer Werklieferung verwendet	Visualisiere das Reihengeschäft und dessen Tatbestandsmerkmale in einem Schaubild

Isolierte GPT Chatbots in privater Umgebung

Integrierte Steueranwendungen mit GPT Chatbot

Integrationsgrad

Bilanz bei Tüftelfleißig nach einem Jahr

Zurück zur Tüftelfleißig AG. Ein Jahr nach dem Beschluss der Geschäftsführung, ein Top-down-Projekt zur Nutzung von künstlicher Intelligenz zu initiieren, geht die Leiterin Steuern den Post-Implementierungsbericht durch. Dank der generativen KI ließen sich die aufgewendeten Zeiten für die manuelle Aufbereitung und Zusammenführung steuerlicher Daten aus unterschiedlichen ERP-Systemen von 120 Stunden auf zehn Stunden im Monat senken. Die damit verbundene Standardisierung der Deklarationsunterlagen führte zu einer Reduktion der Steuerberatungskosten um 20 Prozent, da der Bedarf an Rückfragen und weiteren Klärungen sowohl bei nationalen als auch bei internationalen Sachverhalten signifikant zurückgegangen war.

Ressourcen fürs Kontrollsystem

Dank der gewonnenen Zeit konnte sich die Steuerabteilung dem Aufbau ihres Kontrollsystems widmen – ein Vorhaben, das zuvor aufgrund des Personalmangels zurückgestellt werden musste. Die generative KI spielte auch dabei eine Schlüsselrolle: Sie unterstützte nicht nur bei der Programmierung von steuerlichen Compliance-Test-Routinen, sondern generierte auch die erforderlichen Abschnitte zur Verfahrensdokumentation durch die Erstellung von klar strukturierten Flussdiagrammen. Für die Steuerabteilung war dies ein Moment der Erleichterung, denn die Anfrage des Betriebsprüfers nach der Dokumentation zum internen Kontrollsystem hatte bereits für Spannungen gesorgt.

Die weltweit erste Regulierung von Künstlicher Intelligenz



Raus aus dem Krisenmodus

Bevor die Geschäftsleitung der Tüftelfleißig AG die KI-Initiative ins Leben gerufen hatte, befanden sich die fünf Mitarbeitenden der Steuerabteilung oft im Krisenmodus. Mit Schrecken beendeten sie eine Betriebsprüfung, bei der aufgrund von unvollständig aufgezeichneten Transportvereinbarungen ein Mehrergebnis von 1,7 Millionen Euro Umsatzsteuer für Reihengeschäfte festgesetzt wurde. Zugleich bemängelte der Prüfer aufgrund der fehlenden Verfahrensdokumentation zum innerbetrieblichen Kontrollsystem die Nachvollziehbarkeit der Buchführung.

Unangenehme Fragen und Suchen ...

Aufgrund der fehlenden Automatisierung war die Geschäftsvorfallabwicklung der Steuerabteilung von unerfreulichen Diskussionen mit den Fachbereichen Vertrieb, Einkauf, Buchführung und IT geprägt. Die Sachverhaltsaufklärung war mühsam und fehleranfällig, da sich das Business nicht verantwortlich fühlte, steuerliche Tatbestandsmerkmale in den Unternehmenssystemen zu erfassen. Folglich stützte sich die Steuerabteilung bei der Entscheidungsfindung auf die manuelle Vertragsprüfung, die aufgrund der Vielzahl von Transaktionen mit einem hohen Ressourceneinsatz einherging. Nachdem die richtige steuerliche Einschätzung für einen Geschäftsvorfall gefunden und in Textform per E-Mail an das Business übergeben wurde, musste das Ergebnis durch den jeweiligen IT-Ansprechpartner für den Einzelfall hinterlegt und freigegeben werden, bevor die Rechnung erzeugt bzw. gebucht werden konnte.



... haben ein Ende

Die Feststellung der Betriebsprüfung sensibilisierte die Mitarbeitenden der Tüftelfleißig AG dafür, die Qualität der in den ERP-Systemen erfassten Daten zu verbessern. Im Zusammenhang mit dem übergeordneten KI-Projekt integrierte die Steuerabteilung deshalb Kontrollen zur Erfassung von steuerlichen Sachverhalten direkt in die Geschäftsprozesse und schuf eine Verbindung zu den ERP-Daten. Dieser Schritt ermöglichte ein präventives Datenmanagement und vereinfachte den Zugriff auf steuerrelevante Informationen erheblich. Durch die Anbindung der steuerlichen Kontrollen an die Unternehmenssysteme wurde ein kontinuierlicher Verbesserungsprozess der Datenqualität in Gang gesetzt.

Erhöhung der Mitarbeiterzufriedenheit

Die veränderte Arbeitsweise setzte zusammen mit den erzielten Effizienzsteigerungen nicht nur Kapazitäten für wertschaffende Arbeiten frei, sondern führte auch zu mehr Arbeitszufriedenheit in der Steuerabteilung.

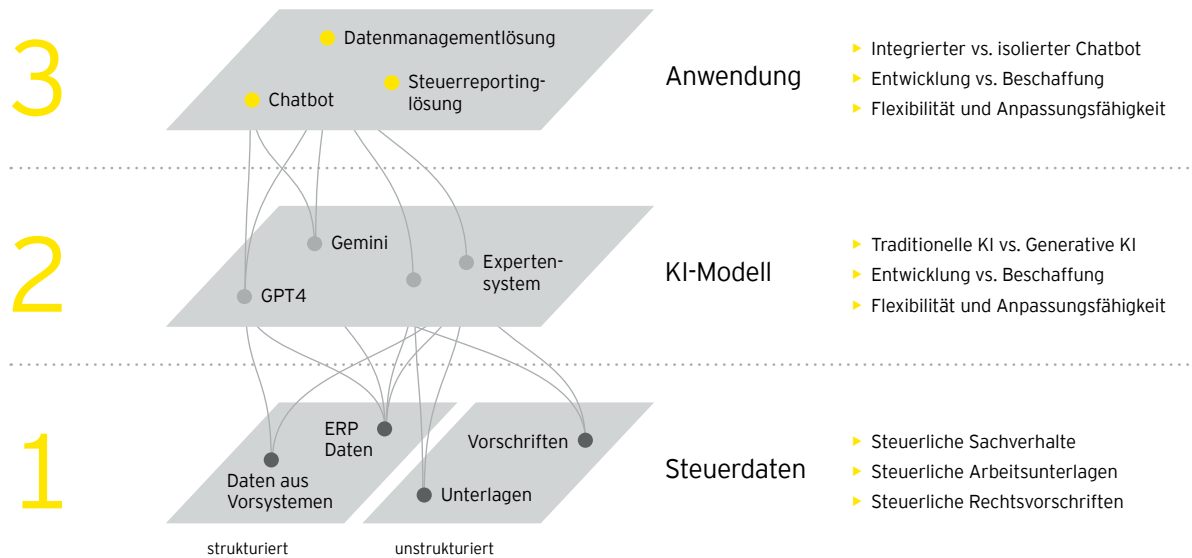
Zuvor geäußerte Bedenken lösten sich auf. Entgegen der Befürchtung, durch die KI ersetzt zu werden, genossen die Mitarbeitenden laut Post-Implementierungs-Review eine intensivere und aktivere Rolle in den Unternehmensabläufen. Positiv vermerkten sie zudem die verstärkte Kooperation mit anderen Fachbereichen. Dadurch ließen sich auch steuerliche Diskrepanzen im Reportingprozess deutlich reduzieren und aufwendige Nacharbeiten vermeiden.

Effi hilft auch bei Pillar II

Die Hilfe des Chatbots Effi kam bei der Modernisierung des TOM sprichwörtlich im allerletzten Moment. Denn die Tüftelfleißig AG stand plötzlich vor einem Berg neuer Verpflichtungen, von Umweltsteuern über Pillar-II-Reporting-Anforderungen bis hin zur obligatorischen Einführung der elektronischen Rechnung. Lösungen für die anstehenden Aufgaben erschienen kaum möglich.

→

„AI-ready tax data“ bildet die Basis für signifikante Wertschaffung



Reflexion und Ausblick

Die Erfolgsgeschichte der Tüftelfleißig AG zeigt, wie generative KI die Steuerabteilung leistungsfähiger machen kann. Insbesondere die Schulungen und die bereitgestellten Prompt-Templates erwiesen sich als entscheidende Antriebsfaktoren. Sie trugen wesentlich dazu bei, dass die Steuerabteilung schnell erste Erfolge mit KI erzielen konnte. Effizienzsteigerungen wurden bereits nach wenigen Wochen sichtbar. Mit intensiverer Nutzung wurde der Steuerabteilung der Tüftelfleißig AG zunehmend klar, dass der Schlüssel zur Automatisierung und Compliance in der zutreffenden Sachverhaltsaufzeichnung liegt. Mit ihrem Vertrauen in die KI legte sie den Grundstein für das datenbasierte Steuermanagement der Tüftelfleißig AG. Der Transformationsprozess ist dabei noch längst nicht abgeschlossen, Schritt für Schritt finden stetige Prozessverbesserungen statt.

Im dynamischen Geschäftsumfeld der Tüftelfleißig AG wird KI insbesondere dafür eingesetzt, die Qualität der steuerlichen Datenhaltung sicherzustellen und die Datenanalyse in Echtzeit zu ermöglichen. Parallel dazu sorgen die Fachbereiche für Vertrieb und Einkauf für eine detaillierte Erfassung steuerrelevanter Geschäftsfälle in den Unternehmenssystemen und schaffen damit die Basis für eine effiziente und präzise Beurteilung der steuerlichen Sachverhalte. Es wurde ein fortlaufender Prozess der Optimierung in Gang gesetzt, der die Qualität der Stammdaten wie auch der transaktionsbezogenen Geschäftsdaten Monat für Monat erhöht. Durch diese Steigerung der Prozesseffizienz und der Datenquali-

tät leistet die Steuerabteilung einen entscheidenden Beitrag zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Tüftelfleißig AG.

Die Integration von KI in der Steuerabteilung der Tüftelfleißig AG führte zu einer signifikanten Zeit- und Kosteneinsparung. Darüber hinaus steigerte sie die organisatorische Effizienz und die Zufriedenheit der Mitarbeiter. Die dadurch geförderte aktive Teilnahme der Steuerfunktion am Geschäftsgeschehen und die verbesserte Zusammenarbeit mit anderen Abteilungen illustrieren den Wandel der Steuerfunktion von einer isolierten Stabstelle zu einem integralen Bestandteil der Unternehmensprozesse.

Ihre Autoren



Paul Thürmann
Partner
Tax AI Enablement
paul.thuermann@de.ey.com



André Hengst
Partner
Tax Transformation
andre.hengst@de.ey.com

Eine kleine Geschichte der KI

1936 Turingmaschine

Der britische Mathematiker **Alan Turing** beweist durch seine Theorien: Eine Rechenmaschine wäre in der Lage, kognitive Prozesse auszuführen, sofern diese sich in mehrere Einzelschritte zerlegen und durch einen Algorithmus darstellen lassen. Damit legt er den Grundstein für das, was wir heute unter Künstlicher Intelligenz verstehen.



1951 Erster Neurocomputer

Der US-Mathematiker **Marvin Minsky** konstruiert die erste Maschine mit einem künstlichen neuronalen Netz. **SNARC** (Stochastic Neural Analog Reinforcement Computer) simuliert das Verhalten von Laborratten und kann den schnellsten Weg aus einem Labyrinth finden. Damit verfügt er über gewisse Lernfähigkeiten. Die Maschine besteht aus 40 Neuronen (GPT-4: mehr als 100 Billionen solcher Knotenpunkte).

1956 Der Begriff „KI“ entsteht

Im Sommer treffen sich Wissenschaftler am **Dartmouth College** in New Hampshire. Sie sind der Ansicht, dass Aspekte des Lernens sowie andere Merkmale der menschlichen Intelligenz von Maschinen simuliert werden können. Der Programmierer **John McCarthy** schlägt den Begriff **„Künstliche Intelligenz“** vor. Während der Konferenz wird mit dem **„Logic Theorist“** – der es schafft, mehrere Dutzend mathematische Lehrsätze zu beweisen – das erste KI-Programm der Welt geschrieben.



1966 Geburt des ersten Chatbots

Der deutsch-amerikanische Informatiker **Joseph Weizenbaum** vom **Massachusetts Institute of Technology** erfindet ein Computerprogramm, das mit Menschen kommuniziert. Über Skripte simuliert **„ELIZA“** verschiedene Gesprächspartner, beispielsweise einen Psychotherapeuten. Weizenbaum ist überrascht, mit welch einfachen Mitteln **„ELIZA“** die Illusion eines menschlichen Gesprächspartners erzeugen kann.

1972 Durchbruch in der Medizin

Mit **„MYCIN“** findet KI den Weg in die Praxis: Das von **Ted Shortliffe** an der **Stanford University** entwickelte Expertensystem wird zur Behandlung von Krankheiten eingesetzt. Expertensysteme sind Computerprogramme, die das Wissen eines bestimmten Fachgebietes durch Formeln, Regeln und eine Wissensdatenbank bündeln.

1986 „NETtalk“ spricht

Durch Eingabe von Beispielsätzen und Phonemketten bringen **Terrence J. Sejnowski** und **Charles Rosenberg** Computern das Sprechen bei. **„NETtalk“** kann Wörter lesen und korrekt aussprechen sowie das Gelernte auf ihm unbekannte Wörter anwenden. Damit ist es eines der frühen künstlichen neuronalen Netze (Programme, die mit großen Datensätzen gefüttert werden und darauf aufbauend eigene Schlüsse ziehen können). In Aufbau und Funktion ähneln sie damit dem menschlichen Gehirn.

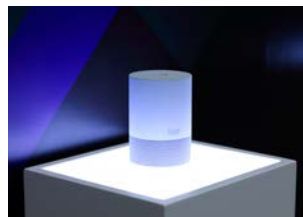


1997 Schachweltmeister

Die IBM-Maschine **„Deep Blue“** bezwingt Schachweltmeister **Garry Kasparov**. Dies gilt als historischer Erfolg der Maschinen in einem Bereich, der bislang vom Menschen dominiert wurde. Kritiker werfen ein, **„Deep Blue“** habe nicht durch kognitive Intelligenz, sondern nur durch das Berechnen aller denkbaren Züge gewonnen.

2011 „Siri“ redet mit uns

Leistungsstarke Prozessoren und Grafikkarten in Computern, Smartphones und Tablets ermöglichen eine verbreitete Nutzung von KI-Programmen. Insbesondere Sprachassistenten erfreuen sich großer Beliebtheit: Apples **„Siri“** kommt 2011 auf den Markt, 2014 stellt Microsoft die Software **„Cortana“** vor und Amazon präsentiert 2015 **„Alexa“**.



2011 „Watson“ gewinnt Quizshow

Der Supercomputer **„Watson“** tritt in Form eines animierten Bildschirmsymbols in einer amerikanischen TV-Quizshow an und gewinnt gegen die Mitspieler aus Fleisch und Blut. Der nach dem IBM-Gründer **Thomas J. Watson** benannte Computer beweist, dass er die natürliche Sprache versteht und schnell auf schwierige Fragen antworten kann.

2016 Go-Meister

Das asiatische Brettspiel **Go** ist bekannt für seine nahezu unendliche Vielfalt an möglichen Spielzügen. Dem Computerprogramm **AlphaGo** gelingt es, den südkoreanischen Ausnahmespieler **Lee Sedol** zu besiegen. Die Software verwendet neuronale Netzwerke. Damit ist sie lernfähig. Sie kennt nicht nur alte Spielzüge, sondern findet auch während des Duells immer neue Lösungen.

2018 Ich hätte gern 'nen Friseurtermin

Google demonstriert auf einer Konferenz, wie die KI **„Duplex“** beim Friseur anruft und im Plauderton einen Termin vereinbart – ohne dass die Dame am anderen Ende der Leitung merkt, dass sie mit einer Maschine spricht. Der **„Project Debater“** von IBM liefert sich mit zwei Debattiermeistern ein Rededuell über komplexe Themen.

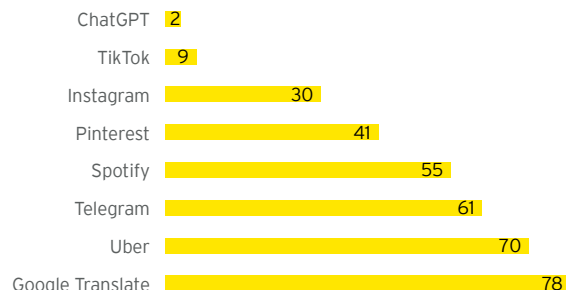
2022 ChatGPT geht online

Das Unternehmen **OpenAI** veröffentlicht im November einen Link zu **ChatGPT**. Auf chat.openai.com können Menschen in Echtzeit mit dem Chatbot schreiben. In Sekundenschnelle liefert er auf komplexe Fragen detaillierte Antworten. ChatGPT kann Lyrik im Stil berühmter Dichter erfinden oder ganze Aufsätze verfassen. Dazu wird das System mit Abermillionen Texten aus dem Internet gefüttert. Der Textgenerator analysiert die riesigen Datenmengen, indem er berechnet, welche Wörter statistisch gesehen besonders häufig zusammenzutreten. ChatGPT konstruiert seine Texte also nach dem Prinzip der Wahrscheinlichkeit. Damit ist das System aber auch anfällig für Fehler. Eine echte Intelligenz ist es nicht.

2023 GPT-4 – ein Funken Intelligenz?

Nur rund drei Monate später präsentiert Open AI im März 2023 das Nachfolgerprogramm **GPT-4**. Das System hat seinen Wortschatz erweitert und kann jetzt unter anderem auch mit Bildern und Videos arbeiten. ChatGPT ist die wohl am schnellsten wachsende Webanwendung in der Geschichte und knackt in nur zwei Monaten die 100 Millionen-Nutzermarke.

100 Millionen Nutzer erreicht nach ... Monaten:



„Rasch die Mehrwerte von KI auch im BMF aufzeigen“

Luise Hölscher, Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen, spricht über die Chancen, Einsatzmöglichkeiten und Grenzen von künstlicher Intelligenz in der Finanzverwaltung, beim Zoll und im Ministerium selbst.

Welche Chancen sehen Sie in KI für das Bundesfinanzministerium und die Finanzverwaltung im Allgemeinen?

Mit der Nutzung künstlicher Intelligenz eröffnen sich der gesamten Gesellschaft vielfältige Chancen, so auch dem Bundesministerium der Finanzen und der Finanzverwaltung insgesamt. Potenziale sehe ich dabei über alle Bereiche und Prozesse hinweg. So könnte bereits der Gesetzgebungsprozess mit Hilfe von KI beschleunigt und deutlich effizienter ausgestaltet werden. Es handelt sich dabei um einen sehr textintensiven Prozess, der oftmals viele hausinterne und ressortübergreifende Abstimmungen erfordert. Durch den Einsatz von KI könnten zeitraubende Routineaufgaben entfallen. Den Fachleuten im Haus verbliebe deutlich mehr Zeit für wesentliche Tätigkeiten wie tiefgehende Analysen und fachliche Einschätzungen.

Aber auch für den Gesetzesvollzug sehe ich große Chancen. Denken Sie z. B. an die Unterstützung von Prüfungstätigkeiten in der Zoll- oder Steuerverwaltung. Regelbasierte Systeme beispielsweise zur zielgerichteten Aussteuerung zu überprüfender Fälle könnten künftig durch KI ergänzt und verbessert werden. In der Zollverwaltung haben wir mit einem Chat- und Voicebot im Zoll-Portal bereits KI im Einsatz.

Chancen bestehen nicht allein für die Verwaltung. Dank KI können Steuerpflichtige durch Chatbots fachliche Unterstützung bei der Abgabe der Steuererklärung erhalten – das ist positiv für die Steuerpflichtigen und kann zugleich die Verwaltung entlasten.

Wie packen Sie das Thema an und welche Strategie verfolgt die Finanzverwaltung dabei?

Wir gehen das Thema aus unterschiedlichen Richtungen an. Dabei muss auch nach dem Einsatzziel von KI unterschieden werden. Um beispielsweise die Potenziale textgenerativer KI für das BMF systematisch zu erschließen, habe ich Anfang dieses Jahres das Projekt KI@BMF eingerichtet. Ziel dieses Projekts ist es, für das gesamte BMF und potenziell auch für die Behörden unseres Geschäftsbereichs nutzbare Anwendungsfälle zu identifizieren und zu erproben. Das können eine KI-gestützte Textassistenz oder Chatbots, die Fragen aus einem Dokument oder einer Wissensdatenbank beantworten können, oder auch eine KI-Assistenz sein, die Text in verschiedene Stile und Sprachen übersetzt. Ich gehe davon aus, dass wir rasch die Mehrwerte von KI auch im BMF aufzeigen können.

Darüber hinaus werden die Fachabteilungen des BMF und die Geschäftsbereichsbehörden für ihre jeweiligen fachspezifischen Aufgaben durch das Ende 2022 eingerichtete Datenlabor der Bundesfinanzverwaltung unterstützt. Eignen sich die konkreten fachlichen Fragestellungen für den Einsatz von KI und ist die Datenbasis breit genug, wird mit Partnern die Umsetzung des Anwendungsfalls angegangen. Als Umsetzungspartner kommen neben den Behörden des eigenen Geschäftsbereichs auch Ministerien und Behörden anderer Ressorts der Bundesregierung, Institutionen wie der GovTech Campus Deutschland sowie Unternehmen und Start-ups in Betracht.

Zur Bündelung der Kräfte strebt das BMF zudem eine Zusammenarbeit mit den Ländern an, etwa bei der Neuorganisation der Bundesbetriebsprüfung. Hier kann beispielsweise ein datenbasiertes System zur risikoorientierten Fallauswahl KI für die Bundesbetriebsprüfung nutzbar machen.

Wo siedeln Sie die Erforschung und Entwicklung von KI in der Finanzverwaltung des Bundes an, beim ITZBund, beim BZSt oder beim Zoll?

Wir prüfen den sinnvollen Einsatz von KI in allen von Ihnen genannten Behörden. Das Aufgabenspektrum in der Finanzverwaltung ist breit und teilweise sehr spezifisch. Mit dem KI-Kompetenz-Center (KI-KC) der Bundesverwaltung, das im Auftrag des BMF bei der Bundesdruckerei eingerichtet wurde, steht auch der Bundesfinanzverwaltung ein wichtiger Partner zur Seite, um den Mehrwert von KI in kurzen Projekten ergebnisoffen zu bewerten. Das KI-KC ist bestens mit Wissenschaft und Forschung vernetzt, sodass wir permanent an den neuesten Erkenntnissen partizipieren.

Die Entwicklung und der Betrieb konkreter KI-Anwendungen wird dann zentral in Absprache mit den Fachabteilungen geschehen, um eine nutzerorientierte Herangehensweise zu gewährleisten und Doppelungen im Entwicklungsvorgang zu vermeiden. Das ITZBund stellt dabei die technische Infrastruktur für die gesamte Bundesfinanzverwaltung bereit.

Welche Zeitplanung wird dabei verfolgt und wann könnte es tatsächlich so weit sein, dass KI im Rahmen von Prüfungshandlungen zum Einsatz kommt? Gibt es vielleicht sogar schon erste Pilotprojekte?

In der Steuerverwaltung der Länder sollen Prüf- und Veranlagungsroutinen in den Finanzämtern um Methoden des maschinellen Lernens auf Massendaten erweitert werden. Im länderübergreifenden Austausch werden



Prof. Dr. Luise Hölscher ist seit 2022 beamtete Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen. Dort verantwortet sie die Bereiche föderale Finanzbeziehungen, Zoll, Steuern und die IT der Bundesfinanzverwaltung. Von 2010 bis 2013 war sie Staatssekretärin im Hessischen Ministerium der Finanzen. Zudem war die Betriebswirtin unter anderem als Vizepräsidentin bei der Europäischen Bank für Wiederaufbau und Entwicklung in London und als Professorin für Accounting & Taxation an der Frankfurt School of Finance and Management tätig.

hierfür Best-Practice-Lösungen ausgetauscht und fortentwickelt.

Für den Einsatz von KI in der Zollverwaltung gibt es unterschiedliche Anwendungsgebiete. Im Moment ist KI beispielsweise bei der Texterkennung für Chat- und Voicebots im Einsatz. Darüber hinaus sind die Rechnungserkennung und -analyse zur Unterstützung von Prüfungstätigkeiten im Innen- und Außendienst, die Ergänzung regelbasierter Systeme zur zielgerichteteren Aussteuerung im Rahmen des Risikomanagements oder die Unterstützung (im Sinne einer Vorbereitung) bei der Bearbeitung von Rechtsbehelfen naheliegend.

KI ist aber kein Allheilmittel. Deswegen muss jedes Einsatzgebiet zunächst frühzeitig auf seine Eignung für KI-basierte Lösungen überprüft werden. Die vorherrschenden lernenden KI-Methoden führen zu wahrscheinlichkeit-basierten Ergebnissen. Das erfüllt in vielen Bereichen nicht die rechtlichen Anforderungen an die Verwaltung und auch nicht unsere Qualitätsstandards. Nach aktuellem Stand bleiben daher für viele Anwendungen klassisch programmierte Lösungen zunächst das besser geeignete Mittel, doch die Möglichkeiten entwickeln sich rasant.

Der demografische Wandel schlägt auch beim Fiskus durch. Bis 2030 sollen 20 bis 30 Prozent der Beschäftigten in Ruhestand

gehen. Welche technischen Innovationen stellen Sie sich vor, um die Steuerverwaltung aufrechterhalten zu können?

Der demografische Wandel ist auch für die Finanzverwaltung spürbar geworden. Um im Wettbewerb um die besten Absolventinnen und Absolventen zu bestehen, müssen wir attraktive Arbeitsplätze anbieten, die über eine moderne technische Ausstattung verfügen. Dazu gehört auch eine digitale Unterstützung der Prozesse, z. B. durch eine durchgängige elektronische Aktenführung oder KI-Tools. Zudem sollte die wertvolle Zeit der gut ausgebildeten Finanzbeamtinnen und -beamten von Bund und Ländern für Tätigkeiten mit hoher Wertschöpfung verwendet werden. Repetitive oder monotone Arbeiten gehören nicht dazu und können an Maschinen abgegeben werden.

Eine Ihrer Innovationen ist das Netzwerk empirische Steuerforschung, kurz NeSt. Welche Rolle könnte KI dort spielen?


Wir haben mit dem NeSt eine Plattform gegründet, die der Vernetzung von Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern im Bereich der empirischen Steuerforschung mit der amtlichen Statistik und der Finanzverwaltung dient. Dabei sollen unterschiedliche Kompetenzen zusammengeführt werden, um die Dateninfrastruktur für Forschende wie auch die Wissensbasis für die Steuergesetzgebung zu verbessern. Um KI sinnvoll nutzen

zu können, braucht es große Datensätze. Diese können unter anderem mithilfe des NeSt aufgebaut oder erweitert und nutzbar gemacht werden. KI kann sehr hilfreich sein, große Mengen an Steuerdaten zu analysieren, um daraus Evidenz für zielgenauere, effiziente Politikmaßnahmen zu generieren. Und genau da wollen wir mit dem NeSt hin.

Ist es denkbar, dass Unternehmen, die KI im Tax CMS einsetzen, gegenüber anderen Unternehmen z. B. bei Betriebsprüfungen einen Mehrnutzen erzielen können?

Ich begrüße es grundsätzlich, wenn Unternehmen ein Tax CMS im Einsatz haben. Dies ist bereits ein Mehrwert für die Unternehmen – nicht nur bei Betriebsprüfungen. Wenn dabei KI eingesetzt wird, kann dies die menschliche Arbeit unterstützen, jedoch nicht ersetzen. Mögliche Erleichterungen für Außenprüfungen hängen von der Wirksamkeit des Tax CMS ab. Wie diese Wirksamkeit erreicht wird, ist dabei unbeachtlich; KI kann ein Bestandteil sein, muss es aber nicht. Ich vermute, dass wir auch hier noch am Beginn der Lernkurve stehen.

► TAX



Nach zwölf Jahren: Die Umwandlung wandelt sich



Ständiger Wandel auch in der Natur. Aktuell eruptieren auf der Erdoberfläche im Jahr durchschnittlich etwa 70 Vulkane, wie hier auf Island.

Foto: Getty Images | Portra

Wer sich mit Spaltungen, Verschmelzungen, Formwechseln und Einbringungen beschäftigt, kommt um den Umwandlungssteuererlass nicht herum. Der wird nun reformiert.

Der Umwandlungssteuererlass (UmwStE) ist mittlerweile über zwölf Jahre alt. In der Zwischenzeit ist viel passiert: neue Gesetze, neue Rechtsprechung und neue Sachverhalte. Zeit für ein Update. Einen entsprechenden Entwurf veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Oktober 2023 und die Verbände wurden um Stellungnahme gebeten. Auch EY hat sich positioniert. Nun beschäftigt sich das BMF mit den angesprochenen Punkten und der finale UmwStE 2024 ist bald zu erwarten. Grund genug, sich die wichtigsten Punkte vor Augen zu führen. Ein Satz vorab: Der Entwurf bietet noch Raum für Verbesserungen. →

1.

Vergleichbarkeit eines ausländischen Umwandlungsvorgangs mit einer inländischen Umwandlung

Ein einfacher Fall: Eine deutsche GmbH hat zwei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Die GmbH will die beiden Gesellschaften im Ausland verschmelzen. Was sich so einfach anhört, kann weitreichende steuerliche Folgen im Inland haben, z. B. eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der deutschen GmbH oder die Hinzurechnungsbesteuerung. Oberstes Gebot ist in diesen Fällen: Die Verschmelzung im Ausland muss mit einer deutschen Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz vergleichbar sein.

Die Finanzverwaltung hält im Entwurf des neuen UmwStE an ihrer strikten Sicht auf die Vergleichbarkeitsprüfung fest. Wichtige Punkte sind die Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger, die Rechtsnatur und die Rechtsfolgen der konkreten Umwandlung sowie die sonstigen Vergleichskriterien (z. B. Zulässigkeit von baren Zuzahlungen als Spitzenausgleich). Viele Punkte bleiben aber weiter unklar, insbesondere wie mit dem Erfordernis der Gesamtrechtsnachfolge umzugehen ist, die in vielen ausländischen Rechtsordnungen so gar nicht existiert.

Der Verwaltungsaufwand international tätiger Unternehmen ist dabei sehr hoch und ein wesentlicher Stolperstein für betriebswirtschaftlich sinnvolle Reorganisationen. Die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung sind bekanntlich sehr komplex und in der Rechtsanwendung sehr streitanfällig. Interessanterweise hat der Bundesfinanzhof eine praktikablere Handhabung der Vergleichbarkeitsprüfung (zumindest für Kleinstanteile im Privatvermögen) ermöglicht. Für Fälle des sogenannten US-Spin-offs hat der BFH entschieden, dass eine typusorientierte Prüfung erfolgt, ob der ausländische Vorgang in einer Gesamtschau einem inländischen Umwandlungsvorgang vergleichbar ist. Einfach ausgedrückt: Das kleinteilige Abhaken der einzelnen Vergleichbarkeitskriterien inklusive der Auseinandersetzung mit dem ausländischen Gesellschafts- und Steuerrecht würde sich wesentlich reduzieren.

Aus unserer Sicht sollte jedoch auf die Vergleichbarkeitsprüfung ganz verzichtet werden – nicht nur für Zwecke der Anwendung des UmwStG, sondern auch für Zwecke

der Hinzurechnungsbesteuerung. Entscheidend sollte die zivilrechtliche Wirksamkeit des ausländischen Vorgangs sein. Sollte das BMF diesem Ansatz nicht folgen, halten wir eine „Whitelist“ mit einer Zusammenstellung der vergleichbaren ausländischen Umwandlungen für sachgerecht.

Was in diesem Zusammenhang nicht vergessen werden sollte: Der Gesetzgeber wollte den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG durch die Änderungen des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UmrUG) erweitern – Stichwort: Internationalisierung des UmwStG. Dabei ist er allerdings auf halbem Wege stehen geblieben. Neben der oben beschriebenen Problematik der Vergleichbarkeitsprüfung fällt auf, dass der Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften (§§ 20–25 UmwStG) nicht internationalisiert worden ist. Der Entwurf des UmwStE schafft hier keine Abhilfe, wobei hierfür auch eine Anpassung des Gesetzes erforderlich wäre.

2.

Der Teilbetrieb: Wann muss er da sein und wie bekommt der Steuerpflichtige Rechtssicherheit?

Die Vorschriften über Spaltungen und Einbringungen fordern teilweise, dass das zu übertragende Vermögen ein sogenannter Teilbetrieb ist. Bei Abspaltungen müssen sogar zwei Teilbetriebe vorliegen, damit der Vorgang steuerneutral sein kann. In der Praxis gibt es immer wieder Diskussionen: Was ist der Teilbetrieb? Was gehört dazu? Wann muss der Teilbetrieb zugeschnitten sein? Und was sind die „funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen“ des Teilbetriebs bzw. der Teilbetriebe? Fragen über Fragen, die der Steuerpflichtige mit sich selbst, dem Berater und dem Finanzamt diskutieren und klären muss.

Der Erlassentwurf bleibt bei der strikten Auslegung. Dies wird insbesondere bei den Spaltungshindernissen (Rz. 15.08) ersichtlich: Wird eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt, liegen die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung nicht vor. Klassische Beispiele sind die gemeinsame Nutzung von Grundstücken und Gebäuden und immateriellen Vermögenswerten (Intellectual Property, kurz IP). Die



Gelbe oder orangefarbene Lavaströme haben Oberflächentemperaturen von etwa 1.200 °C (Aufnahme: Kilauea, Hawaii).

Spaltungshindernisse sind im Einzelfall unbillig. Es kommt der Verdacht auf, dass die Finanzverwaltung einer steuerneutralen Abspaltung oder Ausgliederung an sich negativ gegenübersteht. Auch die im Erlassentwurf vorgesehenen Möglichkeiten, Spaltungshindernisse zu überwinden (reale oder ideelle Teilung von Grundstücken), können nur in Einzelfällen Abhilfe schaffen.

Die Spaltungshindernisse sind ein Beispiel für Rechtsunsicherheiten beim Steuerpflichtigen. Das Thema „Verbindliche Auskünfte bei Umwandlungen“ ist deshalb zentral bei der Vorbereitung betrieblicher Restrukturierungen. In der Vergangenheit sind allerdings Fälle bekannt geworden, in denen die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft mit der Begründung versagt hat, dass die Frage nach dem steuerlichen Teilbetrieb eine Sachverhaltsfrage und keine rechtliche Frage sei. Dies ist enttäuschend für die Steuerpflichtigen. Zugegebenermaßen basiert die Feststellung, ob ein steuerlicher Teilbetrieb vorliegt, auf Tatsachen. Allerdings bedarf es auch der Subsumtion unter die von Rechtsprechung und Finanzverwaltung aufgestellten Anforderungen, u. a. mit Blick auf die eigenständige Lebensfähigkeit und die sachgerechte Zuteilung von Wirtschaftsgütern zu den betrieblichen Einheiten.

Zu guter Letzt kommt immer wieder die Frage auf, wann der Teilbetrieb vorliegen muss: Zum steuerlichen Übertragungstichtag oder im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit, d. h. mit Handelsregistereintragung der Umwandlung? Die Sichtweise der Finanzverwaltung dazu war bisher, dass der steuerliche Übertragungstichtag der entscheidende Moment ist. Aus der Rechtsprechung gab es aber gegensätzliche Signale.

Der Entwurf des UmwStE sieht nun offenbar einen Mittelweg vor: Für das Vorliegen eines Teilbetriebs soll es auch auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag ankommen. Im Entwurf ist das Wort „auch“ ergänzt. Dies steht allerdings partiell im Widerspruch zu Rz. 15.03, nach der ein Teilbetrieb zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen muss. Bei einer sehr vorsichtigen Auslegung ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung ein Einfrieren des Teilbetriebs zwischen steuerlichem Übertragungstichtag und Eintragung der Umwandlung im Handelsregister fordert. Dann dürften etwa Abgänge funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen aus dem Teilbetrieb schädlich sein.

→



Heißer Wasserdampf sorgt dafür, dass Lava teilweise noch kilometerweit fließt und nicht direkt erstarbt. Vielmehr wird die Temperatur nur langsam abgeschwächt. Eine fast glasige Schutzschicht bindet die Temperatur noch lange ein.

3.

Wie soll mit stillen Lasten bei Umwandlungsvorgängen umgegangen werden?

Die Vorschriften zur Übertragung stiller Lasten gibt es schon seit dem Jahr 2014. Die §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG stellen sich aber in der Praxis als doch recht sperrig dar. Auch die bisherigen Verlautbarungen der Finanzverwaltung haben nur bedingt für Klarheit gesorgt, gerade mit Blick auf stille Lasten bei Umwandlungen. Deshalb ist es wichtig und richtig, dass der Entwurf die Thematik aufgreift. Die Aussagen des Erlassentwurfs sind im Grundsatz nachvollziehbar, können aber in Einzelfällen zu unsachgerechten Ergebnissen führen.

Für Verpflichtungen, die im Zuge einer Verschmelzung übertragen werden, soll eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheiden. Bestehende Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG im Zusammenhang mit von der übertragenden Körperschaft übernommenen Verpflichtungen sollen bei einem Ansatz mit dem gemeinen

Wert mit 0 Euro zu bewerten sein, da es sich lediglich um buchtechnische Passivposten handelt (Rz. 03.05). Der übernehmende Rechtsträger hat eine vor der Umwandlung begründete Aufwandsverteilung als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 Satz 7 EStG fortzuführen. Entsprechendes gilt für eventuelle Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG im Zusammenhang mit vom übertragenden Rechtsträger übernommenen Verpflichtungen (Rz. 04.16). Bei Zugrundelegung der in Rz. 03.05 im Groben skizzierten Herangehensweise ergeben sich zahlreiche Fragen, die nicht nur im Bereich der Verschmelzung relevant sind, sondern auch bei den sonstigen betriebsbezogenen Umwandlungen.

Danach kann es offensichtlich dazu kommen, dass der übertragende Rechtsträger einen Verlust realisiert, der im Zuge der Verschmelzung untergeht. Wir halten dies in bestimmten Bereichen für nicht sachgerecht. Rz. 03.05 gilt über die Verweistchnik des Erlasses ebenfalls für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften (Rz. 11.04), die Spaltung von Kapitalgesellschaften (Rz. 15.14), die Einbringung in Kapitalgesellschaften (Rz. 20.17) und Personengesellschaften (Rz. 24.03) und den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Rz. 25.01). Bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften

kann es bei Ansatz des gemeinen Werts der Verpflichtung zu einem Verlust kommen. Insoweit stellt sich die Frage, wie dieser Verlust zu erfassen ist und ob die Regelung des § 15 Abs. 3 UmwStG Anwendung finden soll. Danach mindern sich u. a. nicht ausgeglichene negative Einkünfte der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht. Auch hier bleibt der Erlass eine Antwort schuldig.

4.

Auf welchen Ansatz bezieht sich die Höchstgrenze des gemeinen Wertes?

Gerade in volatilen Zeiten kann es zu Umwandlungen von Unternehmen kommen, bei denen der gemeine Wert der Sachgesamtheit unter den Buchwerten der Einzelwirtschaftsgüter liegt. Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist ein Ansatz zum Buchwert in der Regel ausgeschlossen. Der UmwStE ließ bisher eine Aussage über die Abbildung solcher Fälle vermissen. Auch der Entwurf trifft hierzu keine Aussagen.

Die Fälle sind vielfältig und die Handhabung für die Praxis schwierig. Es handelt sich im Wesentlichen um die folgenden Sachverhalte:

- ▶ übernommene Verpflichtungen und sonstiges Vermögen (sowohl Aktiva als auch Passiva), die einem steuerlichen Bewertungsvorbehalt unterliegen, und für die stille Lasten aufgrund dessen erst in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft realisiert werden können
- ▶ steuerliche Sonderposten, die lediglich buchungs-technischer Natur sind, aber aufgrund der Berücksichtigung in der Steuerbilanz den Nettobuchwert des übertragenen Vermögens erhöhen (z. B. Ausgleichsposten für ausschüttungsgleiche Erträge/Vorabpauschale)
- ▶ negative Differenzen zwischen dem gemeinen Wert der Sachgesamtheit und dem steuerlichen Nettobuchwert des übertragenen Vermögens, die beispielsweise aus erwarteten negativen zukünftigen Ertragsaussichten resultieren (typischerweise werden derartige Wertdifferenzen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs als Badwill erfasst).

5.

Ist immer eine Ermittlung des Übernahmeergebnisses notwendig und was ist mit den Kosten für den Vermögensübergang?

Wird eine Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft verschmolzen, ist die Ermittlung eines Übernahmeergebnisses sinnvoll. Ergibt sich ein Gewinn, fallen unter dem Strich 1,5 Prozent Steuern auf das Ergebnis an. Ein Verlust ist nicht abziehbar. Bei einer Seitwärtsverschmelzung erschließt sich der Sinn der Ermittlung eines Übernahmeergebnisses erst im Zusammenhang mit der steuerlichen (Nicht-)Abziehbarkeit der Kosten des Vermögensübergangs. Aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 UmwStG lässt sich das nur schwerlich herauslesen. Allerdings sieht der BFH das bekanntermaßen anders und fordert – in Übereinstimmung mit dem UmwStE – die Ermittlung des Übernahmeergebnisses auch in diesen Fällen.

Was in dem Zusammenhang nicht unter den Tisch fallen darf: Die Kosten, die bei der Umwandlung anfallen, können im Einzelfall hoch sein. Dann ist es wichtig, dass sie steuerlich abziehbar sind. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bestimmt, dass die „Kosten für den Vermögensübergang“ einen Übernahmegewinn beim übernehmenden Rechtsträger mindern oder einen (nicht abziehbaren) Übernahmeverlust erhöhen. Im Ergebnis sind die Kosten für den Vermögensübergang bei Verschmelzungen und anderen Umwandlungen nicht abziehbar. Es ist klar, dass es hier häufig zu Diskussionen zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung kommt.

Die Finanzverwaltung nimmt im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH eine eher weite Auslegung des Begriffs „Kosten für den Vermögensübergang“ vor. Dementsprechend erhöhen sich die nicht abziehbaren Kosten. Auch danach soll die Zuordnung zu den „Kosten für den Vermögensübergang“ dem Veranlassungsprinzip folgen. Dabei sei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn abzustellen. Als Kosten für den Vermögensübergang i. S. d. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG sind nur die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers – unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung – wie auch die nicht objektbezogenen Kosten, die dem übertragenden Rechtsträger zuzuordnen und nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. →



Vulkanische Böden sind besonders fruchtbar: Sie sind reich an Phosphor, Kalium und Calcium. Bei 10 Vulkanen auf den Philippinen kam es innerhalb der letzten 400 Jahre zu insgesamt 44 großen Ausbrüchen.

6.

Gibt es den Gesamtplan denn immer noch?

Der UmwStE sieht vor, dass ein schädlicher Gesamtplan vorliegen kann, wenn die Gesamtplanrechtsprechung in der ein oder anderen Art und Weise auch mit dem Missbrauchsgedanken verknüpft ist. Der Gesamtplan findet sich im Update des UmwStE wieder. Allerdings kann man im Detail und nach Studium der einschlägigen Rechtsprechung gewichtige Argumente gegen die Anwendung des Gesamtplans bei Umwandlungen finden. Rechtsanwendung und Rechtssicherheit leiden, wenn das Damoklesschwert des Gesamtplans über der Umwandlung schwebt. Zu allem findet sich eine Rechtsgrundlage für den Gesamtplan nur schwerlich.

7.

Wie ist es mit den Organschaften im Zusammenspiel mit Rückwirkung und Rechtsnachfolge?

In der Praxis kommt es häufig vor, dass eine Umwandlung eine bestehende Organschaft berührt. Insbesondere in den Fällen, in denen der Organträger umgewandelt wird, stellen sich Fragen rund um die Fortführung der Organschaft und den Gewinnabführungsvertrag. Die Beispiele sind recht einfach: Die A-GmbH ist Organträger und die B-GmbH Organgesellschaft; die Gesellschaften haben einen Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Nun wird die A-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen. An sich ist das Bauchgefühl: „Da kann sich ja nichts ändern, die Organschaft muss weiterlaufen.“

Aber so einfach ist es nicht. Der UmwStE sah bisher und sieht im Entwurf weiterhin vor, dass es auf das richtige Timing der Umwandlung ankommt: „Infolge des in



§ 12 Absatz 3 Satz 1 UmwStG angeordneten Eintritts des übernehmenden Rechtsträgers (in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers) ist dem übernehmenden Rechtsträger mit Wirkung ab dem steuerlichen Übertragungstichtag eine im Verhältnis zwischen dem übertragenden Rechtsträger und der Organgesellschaft bestehende finanzielle Eingliederung zuzurechnen (BFH vom 28.7.2010, I R 89/09, BStBl 2011 II S. 528). Die Voraussetzungen einer Organschaft sind danach vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an erfüllt, wenn dem übernehmenden Rechtsträger z. B. nach §§ 2, 20 Absatz 5 und 6 oder § 24 Absatz 4 UmwStG auch die Beteiligung an der Organgesellschaft steuerlich rückwirkend zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zuzurechnen ist (vgl. z. B. Randnr. 02.03).“

Verkürzt soll das heißen: Es kommt darauf an, dass die Umwandlung rückwirkend (zumindest) auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft erfolgt. Ansonsten ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine der Grundvoraussetzungen der Organschaft nicht erfüllt, nämlich die finanzielle Eingliederung. Im Beispiel oben bedeutet dies: Wenn die B-GmbH ein Wirtschafts-

jahr hat, das dem Kalenderjahr gleicht, muss die Rückwirkung auf den 31.12. des Vorjahres erfolgen, um im Jahr der Verschmelzung die Organschaft fortzuführen. Ist dies nicht der Fall, soll die Organschaft als verunglückt gelten.

Hilfe kommt jetzt vom BFH in Form des „Organschaftspakets“: In vier Urteilen haben die Münchener Richter u. a. zur finanziellen Eingliederung bei ertragsteuerlicher Organschaft im Fall von Umwandlungen des Organträgers bzw. auf den Organträger Stellung genommen. Der BFH sieht eine breite Wirkung der Fußstapfen-Theorie: Gemäß § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG tritt der übernehmende Rechtsträger in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Dies erfasst auch die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers. Dabei ist es unerheblich, ob der umwandlungsteuerliche Übertragungstichtag auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird oder nicht (d. h., die Rückwirkung nach § 2 UmwStG ist insoweit unbeachtlich). Entscheidend und insbesondere ausreichend ist es demnach, dass eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger besteht.

Hier bleibt zu hoffen, dass das BMF den UmwStE nicht zum Anlass nimmt, die BFH-Urteile mit Nichtanwendungserlassen zu belegen. Wird diese Hoffnung erfüllt, sind die Organschaftsfälle bei Umwandlungen pragmatischer und rechtssicherer zu lösen. Das wäre eine gute Nachricht.

Ausblick

In der Unternehmenswelt spielen Umwandlungen eine immer wichtigere Rolle. Eine verlässliche, pragmatische und sachgerechte Auffassung der Finanzverwaltung hilft den Steuerpflichtigen ungemein bei der Abschätzung der steuerlichen Folgen von Spaltungen, Verschmelzungen, Formwechseln und Einbringungen. Das BMF sollte die eingereichten Stellungnahmen der Verbände zum Anlass nehmen, die umstrittenen Punkte bei der Novelle des UmwStE nachzubessern. Aber: Das BMF kann nicht alles im Erlasswege nachbessern, was der Gesetzgeber bisher nicht oder unzutreffend gelöst hat. Die Missstände sind bekannt und anzugehen.

Ansprechpartner

Daniel Käshammer
daniel.kaeshammer@de.ey.com

Sebastian Sachs
sebastian.sachs@de.ey.com

Mindeststeuer: Vorreiter Deutschland

Die Einführung von Pillar II läuft, in vielen Ländern steht die Umsetzung aber noch aus. Konzerne müssen bereits viele Auflagen erfüllen.

Seit Beginn dieses Jahres gilt in Deutschland das Mindeststeuergesetz (MinStG). Betroffen sind im Inland belegene Geschäftseinheiten großer Unternehmensgruppen jeglicher Rechtsform und aus allen Staaten, die in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre weltweit mindestens 750 Millionen Euro Umsatz ausweisen. Deutschland setzt damit fristgerecht die EU-Richtlinie zur Mindeststeuer um, die im Dezember 2022 von allen Mitgliedstaaten beschlossen wurde. Allerdings haben nicht alle 27 EU-Mitgliedstaaten Pillar II schon implementiert. In Drittstaaten fällt der Stand der Umsetzung noch spärlicher aus. Die Folgen des Flickenteppichs sind noch nicht vollständig absehbar. Gleichwohl müssen betroffene Konzerne jetzt viele Maßnahmen ergreifen, um den gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden.

Drei Nachversteuerungsvorschriften

Das deutsche MinStG setzt die globale Mindestbesteuerung von effektiv 15 Prozent über drei sich ergänzende Nachversteuerungskonzepte um: die Primärer ergänzungssteuer (PES), die Sekundärer ergänzungssteuer (SES) und die nationale Ergänzungssteuer (NES). Dabei stellt die PES-Regelung sicher, dass, ausgehend von der obersten Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe, eine Nachversteuerung für alle nachgeordneten und niedrig besteuerten Geschäftseinheiten des Konzerns sowie für die Muttergesellschaft selbst in ihrem Ansässigkeitsstaat erfolgt. Die SES-Regelung entspricht einem Auffangmechanismus, welcher die Nachversteuerung in Fällen regelt, in denen die PES-Regelung keine Anwendung findet, weil beispielsweise die niedrig besteuerte Konzernobergesellschaft in einem Staat ansässig ist, welcher die Mindeststeuerregelungen nicht eingeführt hat.

Berlin führt auch nationale Ergänzungssteuer ein

Zudem steht den Staaten das Recht zu, eine NES einzuführen und so die Ergänzungssteuer von den niedrig besteuerten Konzern-einheiten in ihrem Land selbst zu erheben.

Auch Deutschland macht Gebrauch von einer solchen NES. Berlin stellt damit für den (unwahrscheinlichen) Fall einer Niedrigbesteuerung in Deutschland sicher, dass die Ergänzungssteuer an den deutschen Fiskus entrichtet wird und anderen Staaten (in Form der PES oder SES) der steuerliche Zugriff verwehrt bleibt. Die NES kann (so bei Anwendung des NES-Safe Harbour) die PES und SES für das Land vollständig verdrängen.

Nur eine politische Verpflichtung

Die ursprünglich auf eine Einigung im sogenannten Inclusive Framework on BEPS der OECD zurückgehende Vereinbarung der GloBE (Global Anti-Base Erosion) Model Rules bindet rund 140 Staaten: In Form einer Selbstverpflichtung stimmten sie der Vereinbarung als solche zu, im Falle einer nationalen Umsetzung sollten die vereinbarten Prinzipien die Grundlage der gesetzlichen Regelung bilden. Da die OECD jedoch kein Rechtssetzer im eigentlichen Sinne ist und es erst einer nationalen Umsetzung bedarf, verläuft die Implementierung schleppender als ursprünglich vereinbart.

EU: Fünf Länder verschieben, fünf Länder hinken hinterher

In der EU machen Estland, Lettland, Litauen, Malta und die Slowakei von der Verschiebungsregelung in Art. 50 der EU-Richtlinie Gebrauch. Danach können sich Mitgliedstaaten, in denen höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften von unter die Richtlinie fallenden Gruppen belegen sind, dafür entscheiden, von der Einführung einer PES und SES ab dem 31. Dezember 2023 für sechs aufeinanderfolgende Geschäftsjahre abzusehen. Einige Länder waren erst auf der vorweihnachtlichen Zielgeraden fertig – in Luxemburg wurde das Umsetzungsgesetz z. B. am 20. Dezember abschließend verabschiedet und am 22. Dezember veröffentlicht. Fünf weitere Länder (Griechenland, Polen, Portugal, Spanien und Zypern) haben es nicht geschafft, ein

Nach der politischen Einigung auf ein 2-Säulen-Modell geht es um das Kleingedruckte und um die nationalen Umsetzungen. Unternehmensgruppen müssen sich dem komplexen Regelwerk widmen und entsprechend vorbereiten. Daraus entsteht zeitnaher Handlungsbedarf zur Umsetzung in diversen Funktionen, maßgeblich bleibt die Steuerabteilung gefordert. Wir unterstützen Sie dabei.



**Fast tracks for BEPS –
Unsere Erstangebote
für Sie | EY – Deutschland**



Olaf Scholz als Finanzminister beim **G20-Finanzministertreffen** im Juli 2021 in Venedig: Dem Mindeststeuer-Beschluss der G20-Finanzminister folgen seither die Mühen der Ebene bei der Umsetzung.

nationales Umsetzungsgesetz rechtzeitig zu verabschieden. Dabei sind die Länder unterschiedlich weit vorangekommen, in Spanien wird beispielsweise bereits über einen konkreten Gesetzentwurf diskutiert.

Nicht-EU: Große Zurückhaltung auf allen Kontinenten

Außerhalb der Europäischen Union fällt die effektive Umsetzung noch spärlicher aus. Zwar haben eine Reihe von Ländern erste Entwürfe und Konsultationen vorzuweisen. Ein eigenes anzuwendendes Mindeststeuergesetz existiert außerhalb des europäischen Kontinents jedoch nur im westpazifischen Raum (Südkorea, Vietnam, Japan, Malaysia), wobei keiner dieser Staaten alle drei Teilregelungen zusammen umgesetzt hat. Diese verhaltene Reaktion ist sicherlich auch auf die diversen Übergangs-Safe Harbour-Regelungen zurückzuführen, welche im Laufe der letzten Monate auf Ebene der OECD entwickelt wurden.

Keine weltweite Rechtsinstanz

Hervorzuheben ist zunächst der bis Ende 2026 geltende SES-Safe Harbour. Danach wird der Steuererhöhungsbetrag im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft für Zwecke der SES auf null reduziert, wenn der nominelle Körperschaftsteuersatz dort mindestens 20 Prozent beträgt. Besondere Bedeutung in der Praxis hat zudem der CbCR-Safe-Harbour, welcher es in den ersten drei Jahren ermöglicht, die Hochbesteuerung anhand von Daten aus dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) nachzuweisen.

Politischer Widerwille in den USA

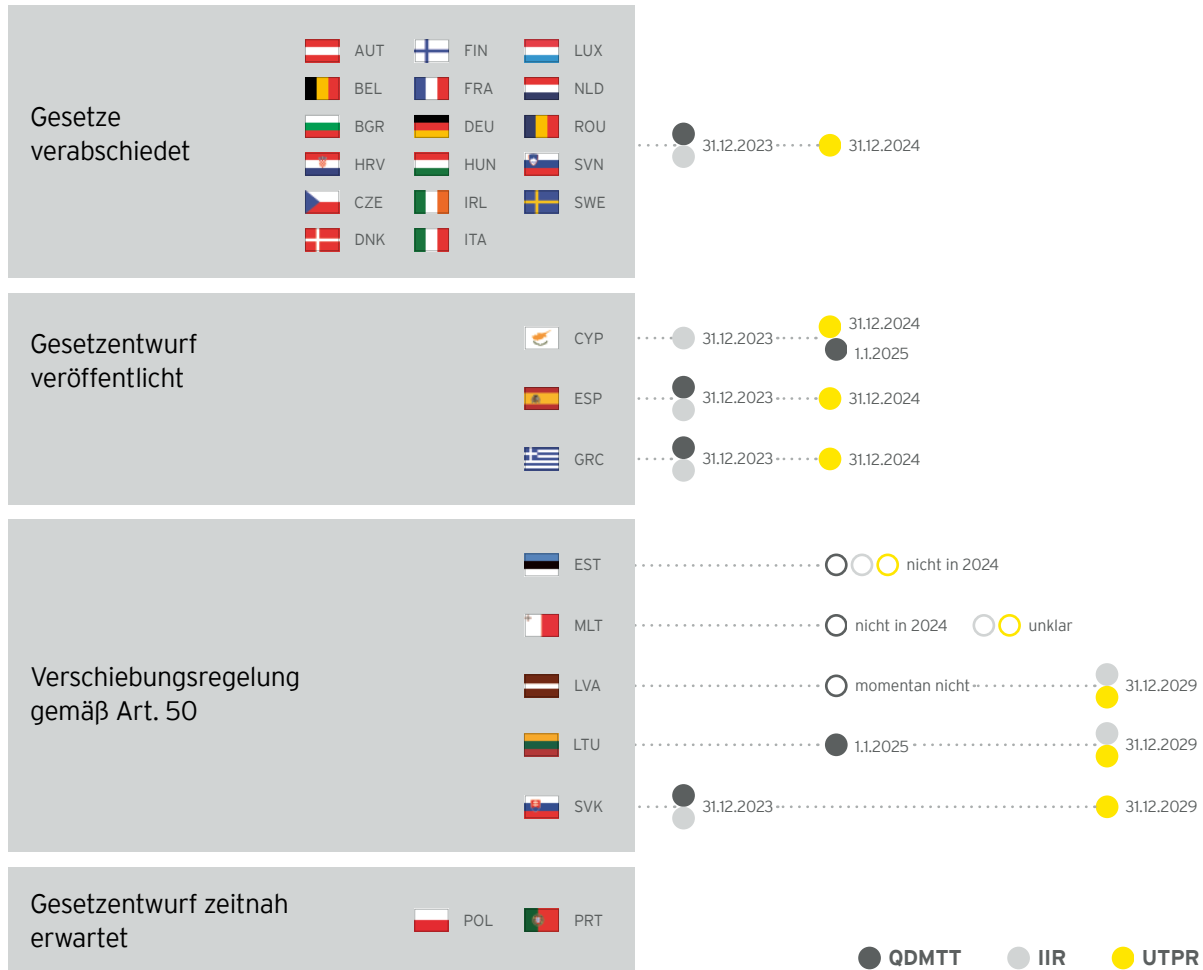
Zur Verzögerung trägt eine veränderte Kosten-/Nutzen-Analyse bei. Die anfangs hohen Erwartungen an Steuermehreinnahmen lassen sich jedenfalls in den Hochsteuerstaaten wie Deutschland nicht halten. Umgekehrt steigen die administrativen Herausforderungen für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen. →

Einen aktuellen Überblick der weltweiten Umsetzung der Mindeststeuer bietet der **EY BEPS 2.0 – Pillar Two Developments Tracker**



EU: Stand der Verabschiedung lokaler Gesetze zur globalen Mindeststeuer

Stand Anfang März 2024, EU-Länder und geplante Anwendungszeitpunkte



Vor allem in den USA ist die Einführung der Mindeststeuerregeln politisch brisant und fand bisher keine Mehrheiten im Kongress. Verstärkt wird diese Entwicklung durch die noch in Vorbereitung befindliche erste Säule des BEPS-Projekts, sprich: die Neuverteilung von Besteuerungsrechten auf Marktstaaten und die Einführung neuer Digitalsteuern (siehe auch Artikel ab S. 6). Viele Politiker warnen in Washington vor einem Ausverkauf der nationalen Interessen durch die weltweite Steuerreform. Unter der Administration von US-Präsident Joe Biden laufen dennoch die Arbeiten an einer Anpassung des bestehenden US-Steuersystems an die BEPS-Neuregelungen weiter. Eine Entscheidung ist aber wohl erst nach der anstehenden Präsidentenwahl im November dieses Jahres zu erwarten.

Bedeutung für Unternehmen

Auch wenn die zweite Säule des BEPS-Projekts erst in wenigen Staaten abschließend umgesetzt ist, zeigen sich schon jetzt die Veränderungen in der weltweiten Steuerlandschaft. Für die Unternehmen heißt dies: Das übergeordnete steuerliche Datenmanagement ist anzupassen, die effektiven Steuerraten zu ermitteln und es ist weiterhin mit vielen ungeklärten Accounting-Fragen umzugehen – und dies für alle Länder, in denen der Konzern mit Geschäftseinheiten tätig ist. Sonst müssen Unternehmen auch verfahrensrechtliche Sanktionen befürchten. So können nicht fristgerecht, falsch oder unvollständig übermittelte Mindeststeuer-Berichte mit einem Bußgeld belegt werden.

Ansprechpartner

Dirk Nolte
dirk.nolte@de.ey.com

Dr. Moritz Glahe
moritz.glahe@de.ey.com

Dr. Cornelia Kindler
cornelia.kindler@de.ey.com

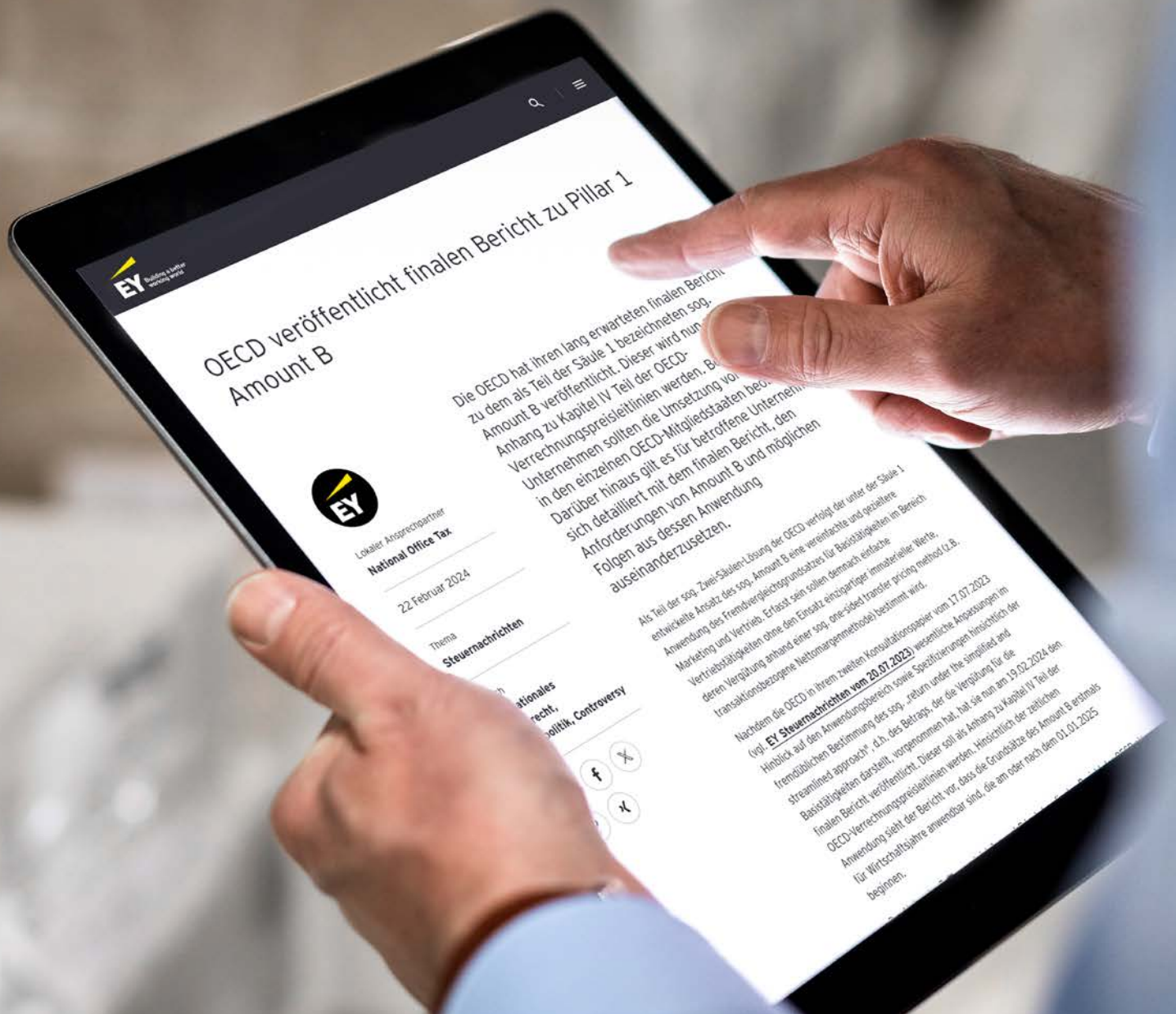


Über den Fortgang von Gesetzen halten wir Sie mit unserem **eNewsletter Tax** auf dem Laufenden.

Nutzen Sie unser **Tax Preference Center**, um diesen zu abonnieren.



So zum Beispiel auch am 22. Februar 2024, wo wir darüber informierten, dass die OECD den finalen Bericht zu Pillar 1 Amount B veröffentlichte (s. Artikel S. 44).



OECD veröffentlicht finalen Bericht zu Pillar 1 Amount B



Lokaler Ansprechpartner
National Office Tax

22 Februar 2024

Thema
Steuernachrichten

Internationales
recht,
Politik, Controversy



Die OECD hat ihren lang erwarteten finalen Bericht zu dem als Teil der Säule 1 bezeichneten sog. Amount B veröffentlicht. Dieser wird nun Anhang zu Kapitel IV Teil der OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden. Bei Unternehmen sollten die Umsetzung von in den einzelnen OECD-Mitgliedsstaaten beobachtet werden. Darüber hinaus gibt es für betroffene Unternehmen sich detailliert mit dem finalen Bericht, den Anforderungen von Amount B und möglichen Folgen aus dessen Anwendung auseinanderzusetzen.

Als Teil der sog. Zwei-Säulen-Lösung der OECD verfolgt der unter der Säule 1 entwickelte Ansatz des sog. Amount B eine vereinfachte und gezielte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Basisabfertigkeiten im Bereich Marketing und Vertrieb. Erfasst sein sollen demnach einfache Vertriebsabfertigkeiten ohne den Einsatz einzelner immaterieller Werte, deren Vergütung anhand einer sog. one-sided transfer pricing method (z.B. transaktionsbezogene Nettomargenmethode) bestimmt wird.

Nachdem die OECD in ihrem zweiten Konsultationspapier vom 17.07.2023 (vgl. **EY Steuernachrichten vom 20.07.2023**) wesentliche Änderungen im Hinblick auf den Anwendungsbereich des sog. „return under the simulated and fremdüblichen approach“ d.h. des Betrags, der die Vergütung für die Basisabfertigkeiten darstellt, vorgenommen hat, hat die nun am 15.02.2024 den Finalen Bericht veröffentlicht. Dieser soll als Anhang zu Kapitel IV Teil der OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden. Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung sieht der Bericht vor, dass die Grundsätze des Amount B erstmals für Wirtschaftsjahre anwendbar sind, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen.

Drohende Doppelbesteuerung bei Expats

Beim neuen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist Ärger vorprogrammiert.

Insbesondere bei Auslandseinsätzen mit einer Dauer zwischen einem und fünf Jahren wächst das Risiko einer (teilweise) doppelten Besteuerung. Verantwortlich ist ein überarbeitetes Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA vom 12. Dezember 2023. Darin weicht das BMF von der in anderen Staaten, beispielsweise in Belgien, Frank-

reich und Österreich, gängigen Vorgehensweise ab. Die betroffenen Akteure (im Wesentlichen Arbeitgeber und Steuerberater) sollten daher zeitnah abwägen, wie sie mit den neuen Vorgaben umgehen. Leider ist damit ein höherer Verwaltungsaufwand statt Bürokratieabbau verbunden.

Neu eingefügte Grundsätze

Die Ausführungen zur Bestimmung der Ansässigkeit von Steuerpflichtigen wurden deutlich erweitert. Besondere Bedeutung kommt im Falle von Doppelsässigkeiten weiterhin der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen zu. So hat das BMF hierzu nicht nur zusätzliche Beispiele, sondern auch neue Hinweise eingefügt. Zu erwähnen sind insbesondere die folgenden Grundsätze:

- ▶ Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit der Abwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Interessen in den jeweils betroffenen Vertragsstaaten, geht dies zu seinen Lasten. (Hinweis: Manche Belege sind nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand beschaffbar. So stellen die USA keine Bestätigung aus, wenn der Ehegatte keine Einkünfte hatte.)
- ▶ Wird die bisherige Wohnung beibehalten, ist dies ein Indiz dafür, dass weiterhin gewichtige persönliche Beziehungen im Heimatland bestehen.
- ▶ Zwecks Aufteilung des Besteuerungsrechts bei zeitraumbezogenen Zahlungen ist stets auf die Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt i. S. d. § 11 EStG abzustellen. Das ist z. B. ein Problem bei vergangenheitsbezogenen Boni oder Abfindungen.

Detaillierte Einzelfallprüfung

Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass stets das Gesamtbild der Verhältnisse zu würdigen ist. Wie schon bisher geht sie bei einem Auslandseinsatz von bis zu einem Jahr regelmäßig davon aus, dass die Ansässigkeit im Heimatland verbleibt. Bei einem Einsatz von fünf oder mehr Jahren nimmt sie eine Verlagerung der Ansässigkeit in das Gastland an. Grundsätzlich fordert das BMF jedoch eine umfangreiche und detaillierte Einzelfallprüfung.

Dabei sind die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gleichrangig, um den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu bestimmen.

Persönliche Beziehungen

Als wesentliche Kriterien für die Bestimmung des Mittelpunktes der persönlichen Interessen nennt das BMF-Schreiben familiäre und gesellschaftliche Beziehungen, politische, kulturelle und sonstige Verwurzelung, Aus-

Workshop / kostenloses Erstgespräch

Die Neuerungen aus dem überarbeiteten Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Dezember 2023 sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Dies stellt Steuer- und Personalabteilungen vieler Unternehmen vor enorme Herausforderungen. Wir bieten Ihnen gerne an, Sie dabei zu unterstützen. In unserem kostenlosen halbstündigen Erstgespräch stellen wir Ihnen unser Workshop-Konzept vor. Sie erreichen das Anmeldeformular bei Interesse über den QR-Code.



Neues BMF-Schreiben zum Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen: Mit uns steuern Sie sicher durch internationales Terrain
EY – Deutschland



Skyline von Shanghai

stattung und Größe der Wohnung, private Aktivitäten sowie Mitgliedschaften in Parteien und Vereinen. In diesem Zusammenhang sollen die jeweiligen gesellschaftlichen und politischen Gegebenheiten der Vertragsstaaten berücksichtigt werden. Der bisherige Ansatz, dass dem Ort, an dem sich die Familie befindet, besondere Bedeutung zukommt, gilt nicht mehr. Wie die Finanzverwaltung diesen Hinweis praktisch umsetzt, bleibt abzuwarten.

Wirtschaftliche Beziehungen

Für die Beurteilung, wo der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Interessen liegt, will die Finanzverwaltung die folgenden Punkte berücksichtigen: Einnahmequellen und deren Herkunft (bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit: Ort der Tätigkeitsausübung, zivilrechtliches Arbeitsverhältnis, Rückkehrabsicht), Dauer der befristeten Tätigkeit im anderen Staat, Dauer der zuvor im Heimatland ausgeübten Tätigkeit sowie Vermögen (Belegenheitsort und ggf. Ort der Vermögensverwaltung). Hier soll eine befristete Ent-

sendung mit ruhendem Vertrag im Heimatland und Rückkehrzusage – also der Standardfall – für wirtschaftliche Interessen im Heimatland sprechen.

Herausforderung Lohnsteuerabzug

Mit der Würdigung der gesamten Umstände eines Einzelfalls überfordert die Finanzverwaltung die meisten Arbeitgeber. Denn den Unternehmen liegen viele der geforderten Informationen schon aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht vor – etwa Art und Höhe des Vermögens, Höhe privater Einkünfte, Wohnort von Freunden und Verwandten. Für zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtete Arbeitgeber stellt sich daher die Frage, wie sie die Ansässigkeit bestimmen sollen. Doch darauf gibt das BMF-Schreiben leider (immer noch) keine Antwort. Hinzu kommt, dass ein großer Teil der Entsendungen etwa drei Jahre dauert und sich daher genau in der Zeitzone bewegt, die im BMF-Schreiben vernachlässigt wird. Letztlich kann sich der Arbeitgeber nur an der geplanten Länge des Auslandseinsatzes orien-

tieren und daran, ob Ehepartner und Kind(er) im Heimatland bleiben oder den Mitarbeiter begleiten. Als Alternative kommt die Beauftragung eines Steuerberaters in Betracht, der die Ansässigkeit beurteilt.

Veranlagung

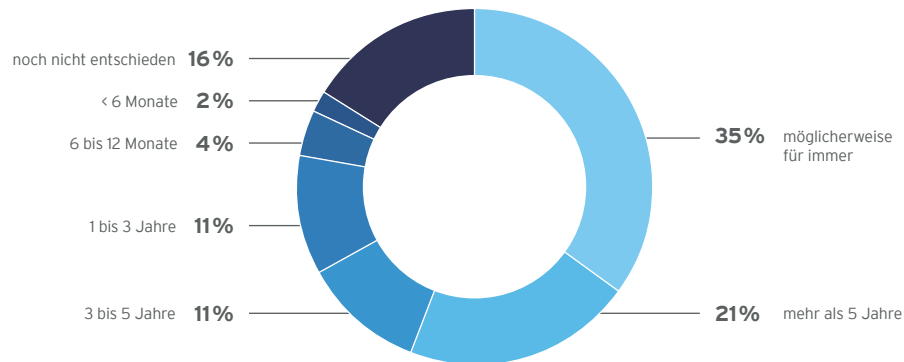
Aus den genannten Gründen muss die endgültige Beurteilung der Ansässigkeit in der Regel im Veranlagungsverfahren erfolgen. Bei vielen Sachverhalten kann sich je nach Interpretation und Gewichtung der einzelnen Kriterien der eine oder der andere Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat ergeben. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass in bestimmten Fällen die Finanzverwaltung im Rahmen der Veranlagung von der Beurteilung der Ansässigkeit beim Lohnsteuerverfahren abweichen wird.

Zu viel Spielraum

Die Auffassung der Finanzverwaltung zur Bestimmung der Ansässigkeit weist gewichtige Schwachpunkte auf. Die Argumentation →

Wie lange Expats entsendet werden

weltweite Umfrage im Februar unter rund 12.000 Expatriates



Quelle: InterNations

Quick-Check

Sofern Sie noch nicht ausreichend beurteilen können, ob Ihr Unternehmen betroffen sein wird, steht Ihnen eine kurze **Umfrage zur Einschätzung Ihrer Betroffenheit** zur Verfügung.



tendiert einseitig zu einer Annahme der Ansässigkeit im Heimatland und ist in verschiedenen Punkten so nicht haltbar. Arbeitgebern bietet das Schreiben nur wenige verwertbare Anhaltspunkte für die praktische Umsetzung der Vorgaben. Es bleibt ein großer Interpretationsspielraum. Damit ist zu befürchten, dass der gleiche Sachverhalt je nach zuständigem Steuerberater bzw. Sachbearbeiter bei der Finanzbehörde unterschiedlich beurteilt wird. Daher kann ein Steuerberater selbst dann nicht sicher sein, dass die Finanzverwaltung seinen Überlegungen folgen wird, wenn er das BMF-Schreiben nach bestem Wissen und Gewissen berücksichtigt. Gewiss ist dagegen, dass die Prüfung der Ansässigkeit anhand der dargelegten Kriterien für alle Beteiligten äußerst aufwendig wird.

Risiko der doppelten Besteuerung

Problematisch ist auch das erhöhte Risiko einer doppelten Besteuerung von Einkünften. Bei Anwendung der im BMF-Schreiben erläuterten Grundsätze werden in vielen Entsendungsfällen aus Deutschland heraus beide Staaten davon ausgehen, dass der Mitarbeiter in ihrem Hoheitsgebiet ansässig ist. So wird international (insbesondere in Europa) üblicherweise ab einer Aufenthaltsdauer von drei Jahren davon ausgegangen, dass sich die Ansässigkeit ins Ausland verlagert. Wenn zudem die Tätigkeit zeitweise in Deutschland oder in Drittstaaten ausgeübt wird (Dienst-

reisen), ist noch häufiger als bisher eine doppelte Besteuerung von Vergütungsanteilen zu befürchten. Bei zeitraumbezogenen Vergütungen, z. B. Stock Options, droht ein Konflikt, wenn die Verwaltung hierzulande die Ansässigkeit auf den Zuflusszeitpunkt fixiert und das Ausland auf die Ansässigkeit im Erdienungszeitraum abstellt und zwischenzeitlich ein Ansässigkeitswechsel eingetreten ist.

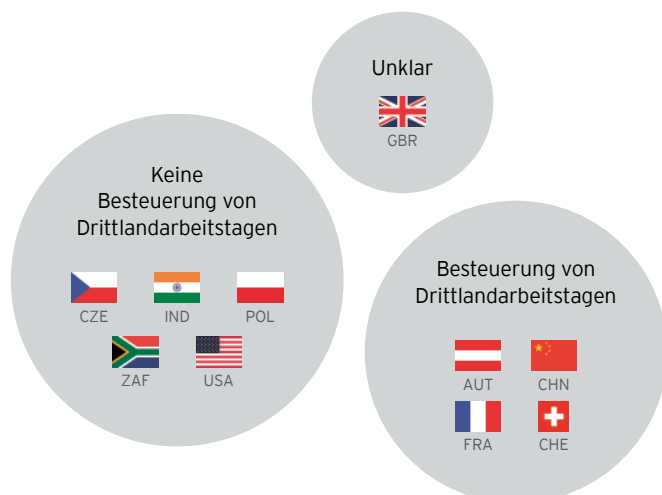
Mehr Praxisbezug bitte!

Unseres Erachtens besteht beim BMF-Schreiben zur Bestimmung der Ansässigkeit erheblicher Verbesserungsbedarf. Die Finanzverwaltung sollte den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Steuergerechtigkeit mehr Rechnung tragen. Ihre Vorgaben sollten konkret eine mit vertretbarem Aufwand durchführbare Prüfung (möglichst bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren) ermöglichen und eine doppelte Besteuerung von Einkünften bzw. Teilen davon weitgehend ausschließen. Das ist sicher keine leichte, aber unseres Erachtens lohnenswerte Aufgabe.

Handlungsempfehlungen ...

Arbeitgeber können im Lohnsteuerverfahren unseres Erachtens mangels anderer Informationen nur auf die (voraussichtliche) Länge des Auslandseinsatzes und darauf abstellen, ob die Familie den Entsandten oder die Entsandte begleitet. Sie sollten prüfen, ob sie der profiskalischen Sichtweise des BMF folgen

Welche Staaten der neuen Sichtweise bei Stock Options folgen und welche nicht



Das neue BMF Schreiben setzt die BFH Rechtsprechung bei mehrjährigen und zeitraumbezogenen Vergütungen (z. B. Stock Options, Boni) entsprechend in eine Verwaltungsanweisung um.

Wenn bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts nach einem DBA nicht an die Ansässigkeit während der Erdienung angeknüpft wird, sondern an die Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt, hat das erhebliche Auswirkungen. Vor allem für Arbeitstage in Drittstaaten droht dann eine Doppelbesteuerung.

oder bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren eine abweichende Rechtsauffassung vertreten wollen. Letzteres wäre im Rahmen der Lohnsteueranmeldung in Zeile 37 anzugeben und in einer Anlage entsprechend zu begründen. Ein gegebenenfalls daran anschließendes Rechtsbehelfsverfahren (im Rahmen des Lohnsteuerabzugs) bindet jedoch das Wohnsitzfinanzamt nicht. Daher sollten unseres Erachtens abweichende Rechtsauffassungen grundsätzlich bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vertreten werden.

... mit Risiken ...

Insbesondere bei Auslandseinsätzen mit einer Dauer zwischen einem und fünf Jahren ist das Risiko einer (teilweise) doppelten Besteuerung der Vergütung gegeben. Besonders gravierend kann diese Problematik bei einer Nettolohnvereinbarung sein, da hier je nach Länderkonstellation sogar eine dreifache Besteuerung möglich ist: So unterliegt die auf Dienstreisen entfallende Vergütung im Einsatzland in voller Höhe der Besteuerung. Zusätzlich soll nach dem BMF-Schreiben auch deutsche Steuer auf Tätigkeitstage in Deutschland und Drittstaaten anfallen. China und die USA beispielsweise werden die Zahlung der deutschen Steuer für den Mitarbeiter auf einen Bruttobetrag hochrechnen, da dieser Vorgang nach nationalem Recht als steuerpflichtiger geldwerter Vorteil betrachtet wird.

... und Nebenwirkungen

Vielen Arbeitgebern wird das Instrument einer Verständigungsvereinbarung zu langwierig und zu aufwendig erscheinen. Aufgrund des angespannten Wohnungsmarktes in Deutschland haben die die meisten Beschäftigten berechnete Sorgen, nach dem Ende des Auslandseinsatzes keine neue Wohnung zu finden. Daher dürfte auch die Wohnsitzaufgabe als Lösungsansatz eher eine theoretische Alternative bleiben. Das Gleiche gilt für eine generelle Verlängerung der Entsendungen auf fünf Jahre, die zudem in den meisten Fällen auch nicht im Interesse des Unternehmens liegt. So bleibt den Arbeitgebern fast nur noch die Option, Dienstreisen nach Deutschland und in Drittstaaten während der Entsendung möglichst zu unterbinden. Internationale Konzerne könnten dazu übergehen, bevorzugt geeignete Beschäftigte aus anderen, „unproblematischen“ Staaten für Auslandseinsätze auszuwählen.

Ansprechpartner

Jörg Bartnik
joerg.bartnik@de.ey.com

Dr. Frank Betz
frank.betz@de.ey.com

Jens Goldstein
jens.goldstein@de.ey.com

Heidi Schindler
heidi.schindler@de.ey.com

Newsletter

Kennen Sie schon unseren monatlichen Newsletter für **„News rund um den internationalen Mitarbeiter-einsatz“**?

Registrieren Sie sich für den Erhalt dieses und anderer steuerspezifischer Newsletter und des Tax & Law Magazine in unserem EY Tax Preference Center.



EY Tax Preference Center
EY – Deutschland

Erwartungen an Amount B enttäuscht

Der OECD-Bericht sollte mehr Klarheit bei den Verrechnungspreisen für Marketing und Vertrieb schaffen. Tatsächlich droht ein Flickenteppich.

So richtig rund läuft es bei Pillar I nicht. Während Säule II, die globale Mindestbesteuerung, bereits Realität ist und in Deutschland seit Anfang 2024 läuft (siehe Seite 36), tut sich die Staatengemeinschaft mit der Umverteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Ländern deutlich schwerer. Nun hat die OECD ihren Bericht zu Amount B als Teil der Säule I

finalisiert. Dieser ist als Anhang zu Kapitel IV nun Teil der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien und soll erstmals für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden sein. Allerdings ist eine flächendeckende und konsistente Umsetzung von Amount B eher unwahrscheinlich. Damit werden die mit Amount B verfolgten Ziele weitgehend verfehlt, insbesondere die Verminderung des Compliance-Aufwands für international tätige Unternehmen sowie die Schaffung von Rechtssicherheit bei Verrechnungspreisen.

Anwendungsbereich

Amount B gilt für sogenannte Basistätigkeiten im Marketing- und Vertriebsbereich des Groß-

handels. Dies schließt auch entsprechende Tätigkeiten von Handelsvertretern und Kommissionären mit ein. Für die Anwendung müssen sogenannte Scoping-Kriterien, erfüllt sein: Die jährlichen Betriebskosten müssen im Verhältnis zum Umsatz der Vertriebsseinheit zwischen 3 und 20 bis 30 Prozent betragen. Nicht unter den Anwendungsbereich von Amount B fallen Vertriebsseinheiten mit einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern, signifikanten wirtschaftlichen Risiken oder dem Vertrieb von digitalen Gütern. Auch der Vertrieb von Dienstleistungen sowie die Vermarktung, der Handel oder der Vertrieb von Rohstoffen sind von der Anwendung von Amount B ausgeschlossen.

Sitz der OECD in Paris



OECD-Änderungen: Matrix im Änderungsmodus

Intensität des Faktors	Industrie- gruppe 1	Industrie- gruppe 2	Industrie- gruppe 3
A Hohe OAS / beliebige OES >45 % / beliebige Stufe	3,50 % +/- 0,5 %	5,25 % 5,0 % +/- 0,5 %	5,50 % +/- 0,5 %
B Mittlere / hohe OAS / beliebige OES 30 % - 44,99 % / jede Stufe	3,25 % 3,0 % +/- 0,5 %	3,5 % 3,75 % +/- 0,5 %	4,50 % +/- 0,5 %
C Mittlere niedrige OAS / beliebige OES 15 % - 29,99 % / jede Stufe	2,75 % 2,5 % +/- 0,5 %	3,25 % 3,0 % +/- 0,5 %	4,50 % +/- 0,5 %
D Niedrige OAS / nicht niedrige OES < 15 % / 10 % oder höher	2,00 % 1,75 % +/- 0,5 %	2,25 % 2,0 % +/- 0,5 %	3,00 % +/- 0,5 %
E Niedrige OAS / niedrige OES < 15 % OAS / < 10 % OES	1,50 % +/- 0,5 %	1,75 % +/- 0,5 %	2,25 % +/- 0,5 %

Industriegruppe 1

Verderbliche Lebensmittel, **Futtermittel**, **landwirtschaftliche Erzeugnisse**; Lebensmittel, Haushaltswaren, **Alkohol und Tabak**, **Tiernahrung**; Baumaterialien und Sanitärzubehör, Metall **sowie Papiere und Verpackungen**.

Industriegruppe 2

IT-Hardware und -Komponenten, elektrische Komponenten und Verbrauchsmaterialien, **Futtermittel**, **landwirtschaftliche Erzeugnisse**, **Alkohol und Tabak**, **Tiernahrung**, Bekleidung, Schuhe und andere Bekleidung, Kunststoffe und Chemikalien, Schmierstoffe, Farbstoffe, **Pharmazeutika**, **Kosmetika**, **Produkte für Gesundheit und Wohlbefinden**, Haushaltsgeräte, Unterhaltungselektronik, Möbel, Haushalts- und Bürobedarf, Druckerzeugnisse, **Papiere und Verpackungen**, Schmuck, Textilien, Häute und Pelze, **neue und gebrauchte inländische Fahrzeuge**, **Fahrzeugteile und -zubehör**, Mischerzeugnisse und Erzeugnisse und Komponenten, die nicht der Gruppe 1 oder 3 zugeordnet werden können.

Industriegruppe 3

Medizinische Geräte, **Pharmazeutika**, **Kosmetika**, **Produkte für Gesundheit und Wohlbefinden**; Industriemaschinen (einschließlich industrieller und landwirtschaftlicher Fahrzeuge), Industriewerkzeuge, Industriekomponenten und -bedarf, **gebrauchte inländische Fahrzeuge**, **Motorräder**, **Fahrzeugteile und -zubehör**.

Preiskonzept

Für den Fall, dass die Preisvergleichsmethode nicht verlässlich anwendbar ist, gilt gemäß OECD-Bericht für die Bestimmung der Vergütung unter Amount B die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM). Dafür gibt die OECD eine Preismatrix vor. Diese beinhaltet sehr schmale Bandbreiten von EBIT-Margen, die die in Paris ansässige Institution aus von ihr durchgeführten globalen Fremdvergleichsstudien abgeleitet hat. Die Matrix gliedert sich dabei nach den Fak-

toren „OAS“ („net operating asset intensity“, d. h. Verhältnis zwischen Betriebsvermögen und Umsatz) und „OES“ („operating expense intensity“, d. h. Verhältnis zwischen Betriebskosten und Umsatz), jeweils differenziert nach deren Intensität (Intensitätsstufen A bis E) sowie nach Industriezweigen, klassifiziert in drei Industriegruppen. Die aus der Matrix für den jeweiligen Einzelfall relevante EBIT-Marge ($\pm 0,5$ Prozentpunkte) stellt diejenige Ergebnisgröße dar, die nach Amount B grundsätzlich als angemessen gilt. →

Bandbreite und Korrekturen der Vergütung (Collar-Matrix)

	Intensität des Faktors	Standard Cap-Rate	Cap-Rate für „qualifizierte Länder“	Collar Rate
A	Hohe OAS	70 %	80 %	10 %
B + C	Mittlere OAS	60 %	70 %	
D + E	Niedrige OAS	40 %	45 %	

Für sogenannte qualifizierte Länder sind weitere länderspezifische Anpassungen vorgesehen. An der Liste arbeitet die OECD derzeit noch.

Umsetzung

Ob und wie die Vorgaben zu Amount B umgesetzt werden – ob als verpflichtende Regelung oder als optionale Vorschrift –, überlässt die OECD den einzelnen Staaten. Länder, die Amount B nicht anwenden oder nicht akzeptieren (z. B. der Staat des Lieferanten), sind nicht an die Anwendung von Amount B im Staat der Vertriebs Einheit gebunden. Im Falle eines Verständigungsverfahrens dürfen also nicht die Regelungen von Amount B, sondern die bisher geltenden Verrechnungspreisgrundsätze weiter zur Anwendung kommen. Es bleibt nun abzuwarten, welche Staaten sich für eine Umsetzung von Amount B entscheiden werden und wie dann die Ausgestaltung erfolgt. Dies ist derzeit noch nicht absehbar. Es droht ein Flickenteppich, der das postulierte Ziel der OECD, nämlich die Schaffung von Rechtssicherheit, konterkariert. Stattdessen sind sogar unter Amount B mehr Steuerstreitigkeiten zu befürchten. Schon heute ist in manchen Betriebsprüfungen erkennbar, dass die im OECD-Bericht veröffentlichten EBIT-Margen pauschal als Untergrenze verstanden werden. Dies soll aber genau nicht so sein.

Was jetzt zu tun ist

Steuerpflichtige sollten die potenziellen Auswirkungen von Amount B auf ihre Verrechnungspreisstrategien zeitnah evaluieren. Unabhängig von der tatsächlichen Umsetzung in den jeweiligen Staaten ist damit zu rechnen, dass Amount B zumindest mittelbar Einfluss auf die Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung haben wird. Es ist mindestens mit einem erhöhten Rechtfertigungsdruck für den Fall zu rechnen, dass die Steuerpflichtigen die von der OECD ermittelten Margen nicht erreichen oder übertreffen. Dabei können entsprechende Strukturierungsmaßnahmen ins Auge gefasst werden. In diesem Zusammenhang empfiehlt es sich ferner zu prüfen, ob im Unternehmen eine verlässliche Segmentierung und eine passgenaue Verrechnungspreissteuerung möglich sind. Denn trotz der Unsicherheiten bei der Umsetzung hat die OECD mit der Veröffentlichung des finalen Berichts zu Amount B und der Preismatrix eine neue Realität im Verrechnungspreisbereich geschaffen, mit der sich betroffene Steuerpflichtige auseinandersetzen müssen.

OECD veröffentlicht finalen Bericht zu Pillar 1 Amount B



EY Steuernachrichten

Ansprechpartner

Alessia Maureen-Dickler
alessia-maureen.dickler@de.ey.com

Dr. Juliane Sassmann
juliane.sassmann@de.ey.com

Cornelia Wolff
cornelia.wolff@de.ey.com

Michael Dworaczek
michael.dworaczek@de.ey.com

Alexander Kunkel
alexander.kunkel@de.ey.com



Tax & Law Hörfunk

Sie wollen Informationen direkt von der Quelle?
Hintergründe erfahren? Nach vorne schauen?
Sie wollen die richtige Auswahl und Verortung
der Informationen!

In unserem Podcast **Tax & Law Hörfunk** berichten,
diskutieren, analysieren unsere EY Experten über
das Thema der Woche aus Wirtschaftspolitik,
Steuerpolitik, über Verfahren, Debatten und Tratsch
aus Tax & Law.



Verfügbar überall
wo es Podcasts gibt

Neue Anzeigepflichten für die Grundsteuer

Eigentümer müssen Änderungen an ihren Immobilien laufend dem Finanzamt melden.

Die Grundsteuerreform schlägt bereits seit fast zwei Jahren große Wellen. Bis zum 31. Januar 2023 (in Bayern 30. April 2023) mussten Eigentümer inländischer Grundstücke den Finanzbehörden eine Reihe von Daten für über 35 Millionen Immobilien melden. Vorausgegangen war eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. April 2018, der zufolge die Einheitswerte mit ihren Wertverhältnissen auf den 1. Januar 1964 (im Osten 1935) als Basis für die Feststellung der Grundsteuer verfassungswidrig sind. Doch wer hofft, nun sei es genug getan mit der Grundsteuerreform, der irrt. Für alle Eigentümer inländischen Grundbesitzes ergeben sich neue Anzeige- und Mitwirkungspflichten. Eigentümer müssen demnach jedes Jahr überprüfen, ob sich anzeigepflichtige Änderungen ergeben haben.

Zeitnahe Information

In der Vergangenheit gab es nur eine Anzeigepflicht bei steuerbefreitem Grundbesitz. Im Rahmen der Grundsteuerreform hat der Gesetzgeber die Anzeigepflichten umfassend erweitert. Insbesondere sind nunmehr alle Änderungen anzeigepflichtig, die sich auf die Ermittlung des Grundsteuerwerts bzw. der Äquivalenzbeträge oder auf die Ermittlung des Messbetrags auswirken. Ziel dieser umfassenden Erweiterung ist, dass die Finanzämter zeitnah von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse erfahren. Die Grundsteuer soll, anders als in der Ver-

gangenheit, fortlaufend nach den tatsächlichen Verhältnissen festgesetzt werden können.

Pflichten und Fristen

Rechtsgrundlage für die Anzeigepflichten und Fristen sind im Bundesmodell § 228 Abs. 2 BewG und § 19 Abs. 1 und 2 GrStG. Die Landesgesetze beinhalten vergleichbare Regelungen. In der Übersicht finden Sie ausgewählte Änderungsgründe, die in der Praxis vielfach anzutreffen sind. Die Abgabefrist für die Änderungsanzeige beträgt einen Monat und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben. Änderungen im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen und -ermäßigungen sind bereits drei Monate nach deren Eintritt anzuzeigen. Ausnahmen bilden Bayern, Hamburg und Niedersachsen, wo Eigentümer die Änderungen immer bis zum 31. März des Folgejahres anzuzeigen müssen.

Die Bundesländer, in denen das sog. Bundesmodell angewendet wird, haben sich jüngst auf eine Verlängerung der Frist für die Grundsteuer-Änderungsanzeigen 2022 und 2023 bis zum 31. Dezember 2024 verständigt (Koordinierte Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28. Februar 2024 betr. Verlängerung der Frist zur Abgabe von Grundsteuer-Änderungsanzeigen nach § 228 Absatz 2 BewG).

Konkret gilt die rückwirkende Fristverlängerung für die tatsächlichen Änderungen im Jahr 2022, d. h. zum Stichtag 1. Januar 2023, und für die tatsächlichen Änderungen im Jahr 2023, d. h. zum Stichtag 1. Januar 2024. Die Fristen für spätere Feststellungszeitpunkte bleiben davon unberührt.

Form der Anzeigen (spezielles Erklärungsformular vs. elektronische Übermittlung einer vollständigen Erklärung)

Die Finanzverwaltung hat zwar ein spezielles Erklärungsformular für Grundsteuer-Änderungsanzeigen veröffentlicht. Dieses kann allerdings nicht elektronisch übermittelt werden. Daher empfiehlt es sich, von der analogen Verwendung des speziellen Vordrucks abzusehen. Vorzugswürdig für Grundstücke mit anzeigepflichtigen Veränderungen ist es, vollständige Erklärungen auf den neuen Stichtag – analog zum Vorgehen auf den Hauptfeststellungsstichtag – in elektronischer Form einzureichen. →

Tax & Law Hörfunk

Die „neue“ Grundsteuer nach der Erklärungsabgabe Anzeigepflichten, FG-Urteile und Praxisbericht | EY – Deutschland



Ausgewählte Änderungsgründe und Fristen

	Bundesmodell	Baden- Württemberg	Hessen	Bayern, Hamburg, Niedersachsen
Grund und Boden				
Vermögensart geändert (von Grundvermögen zu LuF oder umgekehrt)	●	●	●	●
Entwicklungszustand geändert	●	●	–	–
Teilung/Parzellierung erfolgt, Grundstücksgröße geändert	●	●	●	●
Wohnungs-/Teileigentum gebildet	●	●	●	●
Gebäude				
Baumaßnahme mit Flächenänderung abgeschlossen (Neubau, Anbau, Aufstockung)	●	–	●	●
Kernsanierung abgeschlossen (ohne Flächenänderung)	●	–	–	–
Modernisierung abgeschlossen (ohne Flächenänderung)	–	–	–	–
Abriss, Zerstörung oder Preisgabe zum Verfall	●	–	●	●
Abbruchverpflichtung besteht erstmalig oder hat sich geändert	●	–	–	–
Zivilschutznutzung hat sich geändert	●	–	●	●
Nutzungsart geändert / Gebäudeart geändert	●	●	●	●
Eigentümer				
Wechsel des (wirtschaftlichen) Eigentümers bei einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden	●	–	●	●
Befreiungen und Ermäßigungen				
Befreiung oder Ermäßigung ist weggefallen	●	●	●	●
Befreiung oder Ermäßigung besteht erstmalig oder hat sich geändert	●	●	●	●
<i>Allgemeine Anzeigefrist</i>	<i>31. Januar des Folgejahres*</i>	<i>31. Januar des Folgejahres</i>	<i>31. Januar des Folgejahres</i>	<i>31. März des Folgejahres</i>
<i>Ggf. abweichende Anzeigefrist für Änderungen bei Befreiungen und Ermäßigungen</i>	<i>3 Monate nach Änderung</i>	<i>3 Monate nach Änderung</i>	<i>3 Monate nach Änderung</i>	<i>31. März des Folgejahres</i>

● Anzeigepflicht besteht ● Individuelle Prüfung – Keine Anzeigepflicht

* für Änderungen in 2022 und 2023 verlängert auf den 31. Dezember 2024



Die Innenraumdämmung eines alten Gebäudes kann den Wert erhöhen.

Folgen bei Verspätung

Die Grundsteuer-Änderungsanzeige ist einer Steuererklärung gleichgestellt. Entsprechend kann die Finanzverwaltung die ordnungsgemäße Erfüllung grundsätzlich mithilfe von Zwangsmitteln einfordern. Erfüllt der Steuerpflichtige seine Anzeigepflichten nicht, kann die Finanzverwaltung Verspätungszuschläge festsetzen. Ein Verspätungszuschlag sollte in den sog. Landesmodellen nach § 152 Abs. 2 AO zwingend festzusetzen sein, wenn die Anzeige nicht innerhalb der folgenden Zeitfenster eingereicht wird:

- ▶ 17 Monate bei Anzeigen auf den 1. Januar 2023
- ▶ 16 Monate bei Anzeigen auf den 1. Januar 2024

Durch die oben benannten Fristverlängerungen sollte der automatisierte Verspätungszuschlag für die Anzeigen auf den 1. Januar 2023 und auf den 1. Januar 2024 im sog. Bundesmodell entfallen. Falls in den sog. Landesmodellen künftig ebenfalls Fristverlängerungen gewährt werden, sollte gleiches auch für die Landesmodelle gelten.

Für Veranlagungsstichtage ab dem 1. Januar 2025 ist ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 2 AO zwingend festzusetzen, wenn die Anzeige nicht innerhalb von 14 Monaten eingereicht wird.

Der Verspätungszuschlag sollte 25 Euro je angefangenen Monat betragen. Auch straf- oder bußgeldliche Konsequenzen sind bei Nichterfüllung der Anzeigepflichten möglich.

Handlungsempfehlung

Um den grundsteuerlichen Anzeigepflichten form- und fristgerecht nachzukommen, empfiehlt es sich in Unternehmen, Verantwortlichkeiten zu definieren und geeignete Prozesse zu implementieren. Je umfangreicher der Grundbesitz, desto entscheidender ist der Einsatz von Tools zur Digitalisierung, um den fortlaufenden Verwaltungsaufwand möglichst zu minimieren.

Ansprechpartner

Prof. Dr. Thomas Wagner
thomas.wagner@de.ey.com

Jonas Schneider
jonas.schneider@de.ey.com

Karin Beskes
karin.beskes@de.ey.com

EY Tax & Law Days 2024

Event-Serie, Juni 2024

Auch das Jahr 2024 verspricht wieder einige interessante rechtliche und steuerliche Entwicklungen. Die für Unternehmenspraktiker spannendsten Themen möchten wir Ihnen im Rahmen der EY Tax & Law Days 2024 an verschiedenen deutschen EY-Standorten vorstellen.



Jetzt
registrieren!



Fünfmal ein Prozent runter!

Roland Franke von der Stiftung Familienunternehmen und Politik spricht über die Dringlichkeit von Steuersenkungen und skizziert ein konkretes Modell.



Roland Franke leitet den Bereich „Steuer- und Finanzpolitik“ der Stiftung Familienunternehmen und Politik, die vor allem die Interessen größerer Familienunternehmen vertritt.

Die vollständige Studie „Standortfaktor Körperschaftsteuer“ steht Ihnen auf der Internetseite der Stiftung Familienunternehmen zur Verfügung: **Standortfaktor Körperschaftsteuer** | Stiftung Familienunternehmen



Bisher haben die Unternehmen in Deutschland immer neue Arbeitsplätze geschaffen und für ein steigendes Steueraufkommen gesorgt. Warum soll dies nicht so weitergehen?

Wir sehen momentan, dass die Wachstumsaussichten schwinden. Der Jahreswirtschaftsbericht hat die Prognose für 2024 zurückgeschraubt. Auffällig ist aber auch, dass Deutschland gegenüber allen relevanten Wettbewerbern zurückfällt. Dafür gibt es sicherlich viele Gründe. Aber die schwache bis negative Dynamik dürfte auch auf die Beschäftigten durchschlagen – wenn nicht auf die Arbeitsplätze als solche, so doch zumindest auf die Konditionen.

Bereits seit Jahren warnt die Wirtschaft vor zu hohen Steuern in Deutschland. Warum erkennt die Bundesregierung dies erst jetzt an?

Nun ja, da scheint ein Erkenntnisprozess im Gange zu sein. Allerdings ist noch nicht sicher, ob und wann sich die Erkenntnisse auch in entsprechenden Aktionen niederschlagen.

In Deutschland wird immer weniger investiert. Selbst die Familienunternehmen, die als besonders standorttreu gelten, zieht es mehr und mehr ins Ausland. Ist es nicht schon zu spät, wenn der Gesetzgeber jetzt mit Steuerentlastungen reagiert? Haben viele Ihrer Mitgliedsunternehmen nicht bereits grundsätzlich entschieden, lieber im Ausland zu wachsen?

Der Standort Deutschland hat offenbar einiges an Attraktivität verloren, sonst wären die Wirtschaftsdaten nicht so schwach – vor allem nicht im Vergleich zu den Wettbewerbern. Deutschland hat sicherlich das Potenzial, hier wieder aufzuholen. Dazu braucht es aber dringend die „Entfesselung“, von der hier und da schon zu hören war, die sich nur leider noch nicht abzeichnet.

Wie groß ist denn der steuerliche Wettbewerbsvorteil anderer Standorte gegenüber Deutschland?

In Deutschland kursiert seit der Unternehmenssteuerreform von 2008 die Zahl von 29,83 Prozent als Summe aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag für Unternehmensgewinne. Inzwischen sind die Gewerbesteuerhebesätze jedoch überwiegend – und teilweise deutlich – gestiegen, sodass die durchschnittliche Unternehmenssteuerbelastung mittlerweile bei über 30 Prozent liegt, obwohl der Solidaritätszuschlag etwas gesunken ist. Demgegenüber haben die meisten Staaten in diesem Zeitraum ihre Unternehmenssteuern gesenkt. Der OECD-Durchschnitt liegt nun bei 23,5 Prozent, der EU-Durchschnitt noch darunter.

Das Wachstumschancengesetz der Ampel-Regierung sah zuletzt während des Vermittlungsverfahrens zwischen Bundestag und Bundesrat vor allem verbesserte Abschreibungsmöglichkeiten vor. Reicht das, um den Standort Deutschland wieder flott zu bekommen?

Das Wachstumschancengesetz hatte – neben den selten erwähnten zusätzlichen Belastungen, die den Namen des Gesetzes immer konterkarierten – einige gute Aspekte, die aber im Laufe des Prozesses immer weiter abgeschmolzen wurden. Die degressive AfA für ein paar Monate zu ermöglichen, hilft für die notwendige Langfristperspektive bei der Planung von Investitionen nicht.

Was schlagen Sie denn vor?

Das deutsche Unternehmenssteuerrecht braucht vor allem zwei Dinge: Entlastung und Verlässlichkeit. Die allgemeinste Form der Entlastung wäre eine Steuersenkung. Das IW Köln hat für die Stiftung Familienunternehmen die Auswirkungen mehrerer Szenarien berechnet. Das von der Stiftung Familienunternehmen vorgegebene Hauptszenario war eine stufen-

weise Absenkung der Körperschaftsteuer über fünf Jahre um jeweils einen Prozentpunkt. Mithilfe des Global Economic Model von Oxford Economics lassen sich die Auswirkungen nicht nur auf die öffentlichen Haushalte, sondern auch auf die Investitionen und den privaten Konsum dynamisch berechnen.

Welche Vorteile sehen Sie in einer stufenweisen Absenkung?

Die stufenweise Absenkung hätte mehrere Vorteile: Man könnte endlich die überfällige Entlastung der Unternehmen angehen, die öffentlichen Haushalte würden trotz anfänglich zurückgehender Steuereinnahmen nicht überfordert, die Unternehmen erhielten durch die gesetzliche Festschreibung eines solchen Absenkungspfades eine verlässliche Planungsgrundlage, die zusätzlichen Investitionen würden zum notwendigen Potenzialwachstum und damit die Volkswirtschaft insgesamt auf einen höheren Wachstumspfad führen. Ähnliche haushaltsschonende, schrittweise aber unbefristete Verbesserungen könnte man sich natürlich auch für die degressive AfA und die Verlustverrechnung vorstellen.

Würde eine Steuerlast von 25 Prozent reichen, um den Standort Deutschland wieder flott zu bekommen und das Wirtschafts-

wachstum anzuregen? Schließlich kommen die meisten OECD-Länder weiterhin auf niedrigere Steuerlasten.

Es wäre zumindest ein notwendiger Schritt nach vorn. Im Übrigen zeigen die Vergleichsszenarien, die das IW Köln berechnet hat, dass schnellere oder stärkere Steuersenkungen auch mehr Wirkung entfalten.

Wie sehr würde dies die Unternehmen zu Investitionen anregen?

Die Berechnungen kommen bei einer Absenkung der Körperschaftsteuer in fünf jährlichen Schritten um einen Prozentpunkt auf zusätzliche reale Investitionen von 57 Mrd. Euro.

Was ist mit den zu erwartenden Steuerausfällen, vor denen die Regierung angesichts knapper Staatskassen zurückschreckt? Wie groß ist der Selbstfinanzierungseffekt kurz-, mittel- und langfristig?

Ein kurzfristiges Absinken der Steuereinnahmen lässt sich nicht vermeiden. Daneben baut sich jedoch ein erhöhter Investitionspfad auf. Das Berechnungsmodell ist lediglich auf zehn Jahre angelegt. Zu diesem Zeitpunkt ergibt sich ein Selbstfinanzierungsgrad von 20 Prozent, der aber weiter ansteigt.

Wer profitiert eigentlich, wenn die Unternehmenssteuern gesenkt werden? Nur die Unternehmen und ihre Anteilseigner?

Der Haupteffekt tritt bei den Investitionen der Unternehmen ein, was im Hinblick auf das volkswirtschaftliche Potenzialwachstum auch dringend nötig wäre. Die Stärkung der Unternehmen führt dann aber auch zu mehr und besseren Arbeitsplätzen, was sich im steigenden Konsum niederschlägt.

Kritiker von niedrigeren Unternehmenslasten sagen gern, Deutschland dürfe nicht in einen steuerlichen Unterbietungswettbewerb eintreten. Was sagen Sie dazu?

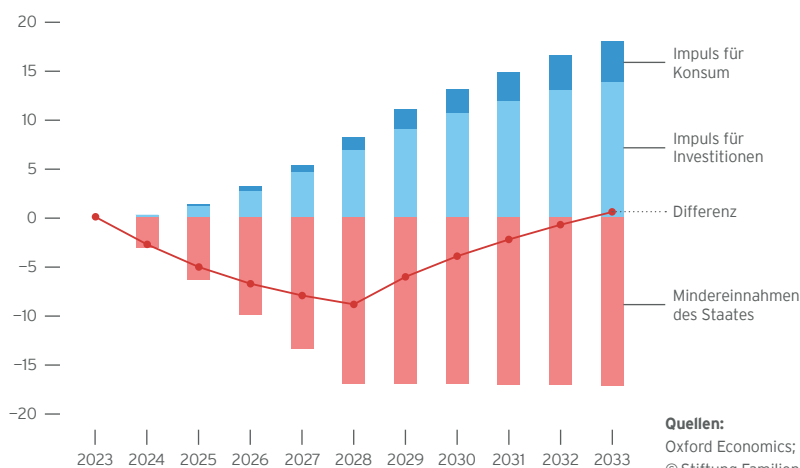
Davon sind und bleiben wir weit entfernt. Zudem müssen wir Nachteile im Hinblick auf das Energieangebot kompensieren.

Letzte Frage: Was würde geschehen, wenn nichts geschieht, wenn also die Regierung die Unternehmenssteuerlasten nicht deutlich reduziert?

Die aktuelle Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft ist vielfach kommentiert worden. Sie müsste deutlich besser sein. Ohne mehr Bewegungsspielraum für Unternehmensinvestitionen wird die Wachstumskurve weiter nach unten tendieren.

Steuermindereinnahmen versus Impuls für Investitionen und Konsum

Angaben nominal in Milliarden Euro; jeweils Abweichung der Werte bei jährlicher Senkung der Körperschaftsteuer um jeweils 1 Prozentpunkt über 5 Jahre vom Basisszenario ohne Steuerreform



Körperschaftsteuer als unkompliziertes Instrument und starkes Signal

„Zusätzliche Investitionen von 57 Milliarden Euro würden bis 2033 entstehen, wenn die Körperschaftsteuer in Deutschland in fünf Schritten um insgesamt fünf Prozentpunkte gesenkt würde. Eine Simulation durch das IW Köln identifiziert auch Gewinne für die Arbeitnehmer.“

Internationale Fallstricke bei der Altersvorsorge

Wer im In- und Ausland tätig ist, sollte sich über Steuerrefekte bei betrieblichen Direktzusagen und mittelbaren Versorgungszusagen informieren.

Für international mobile Beschäftigte ergeben sich häufig Fragen und Unsicherheiten bezüglich der Auswirkungen auf die betriebliche Altersversorgung (bAV). Denn im Gegensatz zu einigen anderen Vergütungsbestandteilen ist insbesondere die steuerliche Behandlung von Altersversorgungsplänen nicht international harmonisiert. Die meisten Doppel-

besteuerungsabkommen (DBA), die Deutschland mit anderen Ländern abgeschlossen hat, enthalten bei der bAV eher allgemeine Regelungen, die sich am OECD-Musterabkommen orientieren. Dies bedeutet grundsätzlich Folgendes:

1. In der Anwartschaftsphase wird das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet.
2. In der Auszahlungsphase wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet.

Allerdings kann es je nach DBA Ausnahmefälle geben, beispielsweise für Geschäftsführer, leitende Angestellte, Grenzgänger oder andere Personengruppen.

Drohende Doppelbesteuerung

In neueren DBAs hat Deutschland zunehmend unterschiedliche Zuteilungsrechte aufgenommen. Dazu gehören etwa Bestimmungen, die eine (Teil-)Besteuerung der Auszahlung im ehemaligen Tätigkeitsstaat ermöglichen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Auch wenn ein DBA existiert, basiert dessen Auslegung auf dem jeweiligen nationalen Recht. Dies führt immer wieder zu Herausforderungen, etwa falls die Mindestkriterien für das Vorliegen einer (ggf. steuerlich begünstigten) bAV je nach Land unterschiedlich sind. In Bezug auf Deutschland konkretisieren einzig die bestehenden DBAs mit den USA und der Schweiz weitere Details. Hieraus folgt, dass es bei einer bAV im internationalen Kontext trotz bestehender Doppelbesteuerungsabkommen zu einer Doppelbesteuerung kommen kann.

Arbeitgeberwechsel

Bei einem Wechsel des Arbeitgebers verbleibt nach deutschem Recht eine Versorgungsanwartschaft bis zum Leistungsfalleintritt beim ehemaligen Arbeitgeber (sofern die Voraussetzungen für eine Unverfallbarkeit erfüllt sind). Sind sich Mitarbeiter, neuer und ehemaliger Arbeitgeber einig, kann nach § 4 Abs. 2 BetrAVG per dreiseitiger Vereinbarung auch eine Übertragung der Versorgungszusage oder ihres Wertes auf den neuen Arbeitgeber erfolgen. Für international mobile Arbeitnehmer gibt es keine spezifischen arbeitsrechtlichen Regelungen für den Transfer einer bAV zu deutschen Arbeitgebern oder aus Deutschland heraus. Lediglich bzgl. der Entgeltumwandlung ist nach § 3 Abs. 2 BetrAVG festgelegt, dass keine einseitige Abfindung von Kleinanwartschaften bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber erfolgen darf, sofern der Arbeitnehmer innerhalb von drei Monaten mitteilt, dass er ein neues Arbeitsverhältnis in einem EU-Mitgliedstaat einget.



Grundsätze der betrieblichen Altersversorgung

Die klassische arbeitgeberfinanzierte Zusage nach dem Betriebsrentengesetz (BetrAVG) ist die sogenannte Leistungszusage. Hier sagt der Arbeitgeber eine bestimmte lebenslange Altersrente, ggf. in Abhängigkeit vom Gehalt oder auch mit einem Steigerungsbetrag des Rentenanspruchs pro Dienstjahr, zu. Moderne Versorgungszusagen und -systeme sind zumeist als „beitragsorientierte Leistungszusagen“ gestaltet. Diese sind für Arbeitgeber die planbarere und daher immer häufigere Variante, da hier lediglich ein bestimmter Beitrag pro Jahr zugesagt wird, der gemäß einer Umrechnungstabelle zu einer bestimmten (Mindest-)Leistung führen muss. Die Beiträge werden fiktiv verzinst oder in Versicherungen oder Aktienfonds investiert.

Fünf Durchführungswege

Die Umsetzung der bAV erfolgt auf einem von fünf möglichen Durchführungsweisen: Direktzusage oder Unterstützungskasse als interne Vehikel oder Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds als externe, versicherungsförmige Vehikel. Geht es um eine arbeitgeberfinanzierte

bAV, die insbesondere auch höhere Versorgungungen für Führungskräfte gewährleisten soll, ist die Direktzusage die wohl am häufigsten gewählte Zusageart. Sie wird entweder über Rückstellungen in der Bilanz des Arbeitgebers, über die Anlage von Finanzmitteln in Aktienfonds, etwa im Rahmen einer doppelseitigen Treuhand in Form eines Contractual Trust Arrangement (CTA), oder über Rückdeckungsversicherungen abgebildet bzw. finanziert. Unabhängig von der Wahl des Durchführungswegs gilt stets eine gesetzliche Garantiehaftung des Arbeitgebers, wonach dieser dem Begünstigten gegenüber für die versprochene Leistung einstehen muss. Diese Garantie gilt auch für Zusagen auf Entgeltumwandlung, auf die Arbeitnehmer nach deutschem Recht einen Anspruch haben – inklusive Arbeitgeberzuschuss in Höhe der ersparten Sozialversicherungsbeiträge.

Versteuerung

Intern durchgeführte Versorgungszusagen lösen in der Anwartschaftsphase keine Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer aus. Die Besteuerung erfolgt in der Auszahlungsphase als Arbeitslohn bzw. Ruhe-

gehalt mit dem individuellen Steuersatz des ehemaligen Arbeitnehmers. Beiträge zu extern durchgeführten Versorgungszusagen sind in der Anwartschaftsphase grundsätzlich steuerpflichtig. Unter bestimmten Umständen können jedoch Beiträge von derzeit bis zu 7.248 Euro (§ 3 Nr. 63 EStG) jährlich steuerfrei bleiben. In der Auszahlungsphase liegen sonstige Einkünfte vor, die individuell im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung zu versteuern sind. Insofern bereits eine Besteuerung in der Anwartschaftsphase stattfand (d. h. Beiträge über 7.248 Euro p. a. gezahlt wurden), erfolgt die Besteuerung in der Auszahlungsphase auf der Basis des sogenannten Ertragsanteils, der unter anderem auf dem bei Rentenbeginn bereits vollendeten Lebensjahr basiert.

Zeitlich begrenzte Tätigkeit im Ausland

Beschäftigte mit einem deutschen Arbeitsverhältnis, die grenzüberschreitende Tätigkeiten ausführen oder für einen begrenzten Zeitraum im Ausland leben und arbeiten (Entsendung, Workation etc.), unterliegen grundsätzlich weiterhin deutschen arbeitsrechtlichen Regelungen. Der Schwerpunkt des Arbeitsverhältnisses verbleibt selbst bei einer mehrjährigen Entsendung grundsätzlich im deutschen Recht, wobei jedoch auch eine etwaig getroffene Rechtswahl zu berücksichtigen sein kann. Eine Fortführung der bAV während dieses Zeitraums gilt nach deutschem Arbeitsrecht als unproblematisch, eine Prüfung der steuerlichen Regelungen bleibt jedoch unvermeidlich.

Fazit

Die betriebliche Altersversorgung ist sowohl im nationalen als auch im internationalen Kontext ein komplexes und beratungsintensives Thema. Insbesondere die einkommensteuerliche Behandlung ist je nach Land und konkreter Gestaltung unterschiedlich zu beurteilen. Eine Einzelfallprüfung ist grundsätzlich anzuraten.

Ansprechpartner Arbeitsrecht

Wolfgang Hardt
wolfgang.hardt@de.ey.com

Isabella Kothen
isabella.kothen@de.ey.com

Ansprechpartnerinnen Steuerrecht

Bettina Kleine
bettina.kleine@de.ey.com

Petra Hegener
petra.hegener@de.ey.com

► SUSTAINABILITY





Die Sonne anzapfen

Teil 1

Gewerbliche Immobilien eignen sich gut für Photovoltaikanlagen. Wie sinnvoll sie sind und wie ein solches Projekt abläuft

Vieles spricht für Photovoltaikanlagen. Sie sind nachhaltig und umweltfreundlich. Sie ermöglichen Kosteneinsparungen, reduzieren die Abhängigkeit von Energieversorgern und steigern den Immobilienwert. PV-Anlagen sind langlebig, erfordern wenig Wartung und bieten finanzielle Anreize. Nachdem der Gesetzgeber steuerliche Hürden abgebaut hat (siehe Teil 2), gewinnt die Errichtung von PV-Anlagen auf gewerblichen Dachflächen – z. B. auf Industriegebäuden, Einkaufszentren oder überdachten Parkplätzen – immer mehr an Bedeutung. Vor der Implementierung sind jedoch verschiedene wirtschaftliche Entscheidungen unter Berücksichtigung steuerlicher und rechtlicher Aspekte zu treffen. Dabei haben gewerbliche Immobilienbesitzer verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten.

Verpachten?

Eine verbreitete Möglichkeit ist die Verpachtung von Gewerbedächern an einen Photovoltaikbetreiber. Die rechtlichen Aspekte einer solchen Vereinbarung umfassen typischerweise zumindest die Ausgestaltung der Pachtverträge, die Festlegung der Mietkonditionen, die Haftungsregelungen sowie die Bestimmung der Verantwortlichkeiten für Wartung und Versicherung.

Kaufen und selbst betreiben?

Unternehmen und Grundstücksbesitzer haben auch die Möglichkeit, PV-Anlagen zu erwerben und selbst zu betreiben. Dies erfordert eine sorgfältige rechtliche Planung des Anlagenkaufs, Finanzierungsmöglichkeiten, die Einholung erforderlicher Genehmigungen und Lizenzen, Verträge für den Anlagenbetrieb sowie Regelungen für Wartung, Reparatur und Versicherung. →

Sale and Leaseback?

Beim Sale-and-Leaseback-Modell verkauft der Eigentümer eine PV-Anlage an einen Investor und least sie anschließend zurück. Dies ermöglicht es dem Eigentümer, Kapital aus dem Verkauf zu generieren, während er weiterhin die Anlage nutzt und von den erzeugten Stromerträgen profitiert. Rechtliche Fragen betreffen insbesondere die Vertragsbedingungen des Verkaufs und die anschließende Leasingvereinbarung, die Risikoverteilung zwischen Verkäufer und Investor sowie die Regelungen für den Rückkauf der Anlage am Ende des Leasingzeitraums.

Modell	Vorteile	Nachteile
Sale and Leaseback	<ul style="list-style-type: none"> ▶ sofortige Liquidität durch den Verkauf und die sofortige Rückmietung der Solaranlage ▶ Risikominderung durch Übertragung von Betriebs- und Wartungsverantwortlichkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ langfristige finanzielle Verpflichtungen durch Mietzahlungen ▶ mögliche Einschränkungen bei eigenen Investitionen in die Anlage
Dachverpachtungsvertrag	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Einnahmen aus der Dachverpachtung ohne Investitionskosten ▶ potenzielle steuerliche Vorteile durch Pachtzahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ begrenzte Kontrolle über die Solaranlage ▶ Abhängigkeit von der Dachnutzung durch den Pächter
Kauf und Betrieb der Anlage	<ul style="list-style-type: none"> ▶ volle Kontrolle über die Solaranlage und den erzeugten Strom ▶ langfristige finanzielle Vorteile durch eigene Stromproduktion 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ hohe anfängliche Investitionskosten ▶ Tragen von Betriebs- und Wartungskosten

Ist die Anschaffung wirtschaftlich sinnvoll?

Die Wirtschaftlichkeitsberechnung ist entscheidend für die Errichtung einer PV-Anlage. Hier fließen viele Faktoren ein: die Größe der Anlage, die geografische Lage, die solare Ausrichtung der Module, die erwarteten Strompreise, Leistungsverluste der Module und Speicher, Wartungskosten sowie die allgemeine Preisentwicklung. Wichtig sind auch die Fragen der Einspeisevergütung und des Eigenverbrauchs. Dabei hat die Vergütung für den ins öffentliche Netz eingespeisten Strom mittlerweile an Bedeutung verloren, da diese in den letzten Jahren auf einen niedrigen Stand gesunken ist. Heute geht es vor allem um Einsparungen durch genutzten PV-Strom.

Entstehen stromsteuerrechtliche Pflichten?

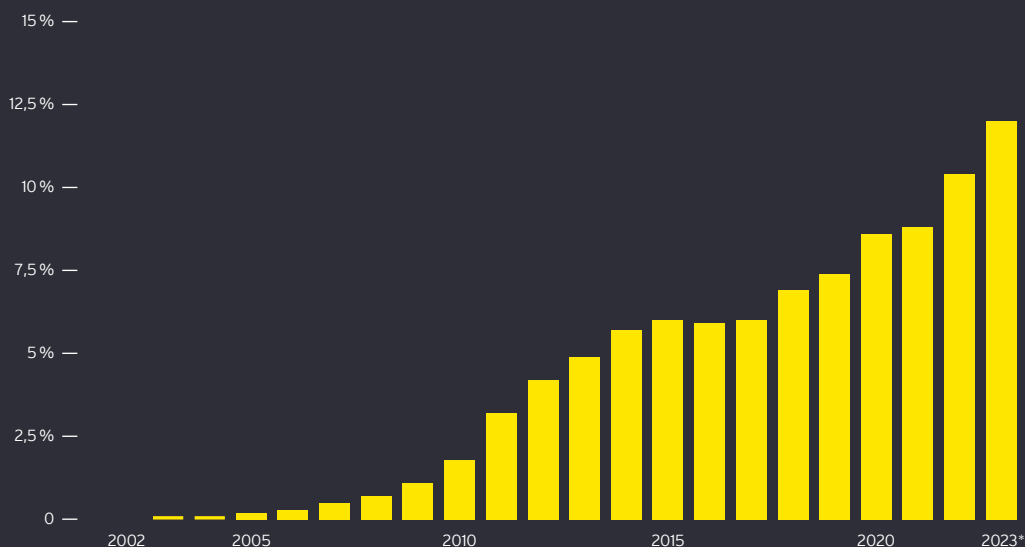
Beim Betrieb von PV-Anlagen sind auch (strom-)steuerrechtliche Fragen zu beachten. Grundsätzlich gilt: Wer Strom erzeugt und diesen an Dritte liefert oder selbst entnimmt, wird eine steuerpflichtige Person im Sinne des Stromsteuergesetzes. In diesem Zusammenhang ist zunächst zu prüfen, welche juristische Person die PV-Anlage betreibt. Die Betreibereigenschaft wird auf der Basis der Gestaltung des operativen Betriebs und der vertraglichen Grundlagen (z. B. Betriebsführungs- oder Wartungsverträge) bei einer Mehrpersonenkonstellation analysiert. Für den Anlagenbetreiber ergeben sich dann verschiedene Handlungspflichten. Bis zu einer installierten elektrischen Nennleistung von 1 MW kann der Betreiber den erzeugten Strom grundsätzlich ohne Meldepflicht beim zuständigen Hauptzollamt selbst verbrauchen oder ins öffentliche Netz einspeisen und die Einspeisevergütung beanspruchen. Jedoch ergeben sich bei der Abgabe von selbst erzeugtem Strom an Dritte, bei der Entnahme für Ladesäulen für Zwecke der Elektromobilität sowie bei der zusätzlichen Verwendung von Stromspeichern regelmäßig komplexe bürokratische Pflichten.

Plötzlich Versorger?

So ist u. a. zu prüfen, ob der Anlagenbetreiber durch die Abgabe von erzeugtem Strom an Dritte auch Versorger im Sinne des Stromsteuergesetzes wird. Damit einher geht die Pflicht zur Beantragung einer förmlichen Versorgererlaubnis und zur Abgabe einer Stromsteueranmeldung beim Zoll. Andererseits stehen dem Anlagenbetreiber für den eigenerzeugten Strom auch Stromsteuerbefreiungen zu. So kann eine steuerbefreite Entnahme von selbst erzeugtem Strom aus Anlagen

Anteil der Photovoltaik an der Bruttostromerzeugung in Deutschland

Anteil am Stromverbrauch, 2002–2023



* Stand Anfang März 2024

Quellen: BDEW; Statistisches Bundesamt; ZSW

mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW entweder für den Eigenverbrauch oder für die direkte Abgabe an Dritte infrage kommen, und zwar dann, wenn die Entnahme des Stroms in einem räumlichen Zusammenhang zur Stromerzeugungsanlage erfolgt. Besonders zu berücksichtigen sind hier auch die vielschichtigen Regelungen zur sogenannten Anlagenverklammerung (d. h. die Betrachtung von Einzelanlagen als eine große Gesamtanlage), zum Anlagenbegriff als solchem sowie zur zentralen Steuerung mehrerer PV-Anlagen, um die elektrische Nennleistung korrekt zu bemessen. Wichtig ist es, die stromsteuerrechtlichen Themen bereits in der Planungsphase zu evaluieren. Denn beim Zoll ist der Zeitpunkt des Eingangs des Antrags ausschlaggebend. Eine rückwirkende Gewährung ist grundsätzlich nicht möglich.

Welche staatliche Förderung?

Für PV-Anlagen gibt es verschiedene Fördermaßnahmen wie staatliche Zuschüsse, regionale oder bundes-

weite Förderprogramme, KfW-Kredite und Einspeisevergütungen. Dabei ist die fallspezifische Situation zu berücksichtigen, um die möglichen Fördermittel zu identifizieren und zu maximieren. Schließlich spielen weitere steuerliche Themen wie umsatz- oder gewerbesteuerliche Aspekte ebenfalls eine Rolle.

Ansprechpartner

Nadine Glogowsky
nadine.glogowsky@de.ey.com

Fabian C. Schulze
fabian.schulze@de.ey.com

Die Sonne anzapfen

Teil 2

Gerade für institutionelle Investoren gibt es steuerliche Fallstricke bei PV-Anlagen. Doch der Gesetzgeber bemüht sich um Abhilfe.

Vor dem Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) und dem Fondsstandortgesetz (FoStoG) war die steuerrechtliche Behandlung von Photovoltaik-Anlagen ein regelrechtes Investitionshemmnis. Daraus erzielte Einkünfte zählten grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die auf alle Einkünfte der Personengesellschaften abfärbten. Institutionelle Investorengruppen, einschließlich Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, gerieten ebenfalls in Gefahr – bis hin zur fiktiven Liquidation. Der Gesetzgeber hat die steuer- und gesellschaftsrechtlichen Gefahren erkannt und steuert seit zwei Jahren gegen, um die Investitionen in erneuerbare Energien zu fördern.

Gewerbesteuer

Zu den ersten Maßnahmen der Ampelregierung gehört die Änderung in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach dem FoStoG. Danach führen Einnahmen aus erneuerbaren Energiequellen bei Wohnungsgesellschaften nicht mehr zur Versagung der erweiterten Kürzung, sofern sie nachweislich 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes nicht überschreiten. Die Energie darf jedoch nur in das Netz gespeist oder an die eigenen Mieter geliefert werden. Mit dem JStG 2022 wurde § 3 Nr. 32 GewStG angepasst; er sieht nun eine Gewerbesteuerbefreiung für Einkünfte aus dem Betrieb von PV-Anlagen vor, sofern diese eine installierte Leistung von bis zu 30 Kilowatt-Peak (kWp) nicht überschreiten. Da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG bereits über den Verweis in § 7 Satz 1 GewStG auch in der Gewerbesteuer Anwendung findet, hat dies lediglich praktische Auswirkungen dahingehend, die Pflichtmitgliedschaft in der Industrie- und Handelskammer zu vermeiden, die regelmäßig an den objektiven Gewerbesteueratbestand anknüpft.

Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

Nach dem neu eingeführten § 3 Nr. 72 EStG sind Einnahmen und Entnahmen beim Betrieb von PV-Anlagen

sachlich steuerbefreit, sofern diese auf, an oder in Einfamilienhäusern einschließlich Nebengebäuden oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhanden sind und maximal eine installierte Bruttoleistung von bis zu 30 kWp aufweisen. Gleiches gilt für auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandene PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit. Persönlich, d. h. je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft, soll die Steuerbefreiung jedoch auf eine Gesamtleistung von 100 kWp begrenzt sein. Zu beachten ist, dass Betriebsausgaben insoweit ebenfalls nicht abzugsfähig sind. Begrüßenswert ist, dass eine Gewinnermittlung für gewerbliche Einkünfte entbehrlich ist, und dass eine fiktive Abfärbung anderer Einkünfte bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht anwendbar sein soll, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind. Darüber hinaus gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG über den Verweis in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG grundsätzlich auch für Kapitalgesellschaften. Hier ist der Gewinn außerbilanziell zu kürzen.

Umsatzsteuer

Deutschland hat erstmals von dem 0-Prozent-Satz in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Gebrauch gemacht. Seit 2023 ist gem. § 12 Abs. 3 UStG die Lieferung von PV-Anlagen gegenüber deren Betreibern systematisch weiterhin steuerpflichtig, allerdings mit 0 Prozent. Deshalb bleibt der Vorsteuerabzug von Lieferanten erhalten. Begünstigt sind nicht nur Lieferungen, sondern auch innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren und sonstige Werkleistungen (insb. Installationen). Sachlich begünstigt sind PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Eine Kilowattbegrenzung ist in diesem Fall nicht einschlägig. Für andere PV-Anlagen, auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, ist der begünstigte Steuersatz anzuwenden, wenn die Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 30 kWp beträgt.

Investmentsteuergesetz

Aufgrund der drohenden negativen Auswirkungen nahmen Spezial-Investmentfonds bis vor kurzem davon Abstand, in PV-Anlagen zu investieren. Das JStG 2022 hat den § 26 InvStG nun deutlich verändert.



Mussten Spezial-Investmentfonds vorher die Voraussetzungen des § 15 InvStG erfüllen, enthält § 26 Nr. 7a InvStG nunmehr eigene Regelungen zur aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung. Demnach müssen die Einnahmen aus der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung weniger als 5 Prozent der gesamten Einnahmen des Fonds betragen. Bei Einnahmen aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien erhöht sich diese Grenze auf 10 Prozent. In der Praxis gibt es aber die Sorge, dass es in besonders sonnenreichen Jahren zu Grenzverletzungen kommen könnte. Allerdings sollen passive Grenzverletzungen nicht in letzter Konsequenz zum Statusverlust als Spezial-Investmentfonds führen, vor allem dann nicht, wenn die PV-Anlage konzeptionell so installiert wurde, dass die Grenzen grundsätzlich eingehalten werden könnten. Diese Ausnahme ist aber nur für direkte Investments in Photovoltaik anwendbar, nicht für indirekte Investments über Immobilien- oder Projektgesellschaften. Immobiliengesellschaften dürfen zwar aktiv unternehmerisch bewirtschaftet werden, allerdings stellt die PV-Anlage selbst für eine Immobiliengesellschaft wohl keinen zulässigen Anlagegegenstand dar und gefährdet deshalb den Status als Immobiliengesellschaft.

Klarstellungen

Für Immobiliengesellschaften sollte mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz in § 231 KAGB eigentlich eine Klarstellung aufgenommen werden. Das hätte PV-Anlagen als zulässige Bewirtschaftungsgegenstände qualifiziert. Diese Änderungen fanden allerdings keinen Eingang in den finalen Gesetzeswortlaut. Nach der Begründung zum Zukunftsfinanzierungsgesetz ist laut Auffassung

des Gesetzgebers – entgegen der wohl herrschenden Meinung – allerdings schon ohne Klarstellung davon auszugehen, dass PV-Anlagen als Bewirtschaftungsgegenstände qualifizieren. Nach der Rechtslage des JStG 2022 bleibt es für Spezial-Investmentfonds dabei, dass Investments in PV-Anlagen, direkt oder indirekt, (noch) nicht ohne Risiko möglich sind.

Ausblick

Das Wachstumschancengesetz enthielt in seiner Fassung nach dem Vermittlungsausschuss (Stand 23. Februar 2024) einige Regelungen zur Photovoltaik. So sollte im Gewerbesteuergesetz die Unschädlichkeitsgrenze für die erweiterte Grundstückskürzung von 10 auf 20 Prozent Einnahmen aus erneuerbaren Energien erhöht werden. Grundsätzlich bleibt trotz aller gesetzlichen Verbesserungen in den vergangenen beiden Jahren festzuhalten, dass die Situation weiterhin komplex ist und die steuerlichen Regelungen nach wie vor eine Herausforderung darstellen. Es bedarf weiterer Anstrengungen, um eine umfassende und einheitliche steuerrechtliche Behandlung von PV-Anlagen zu erreichen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf Spezial-Investmentfonds, bei denen weiterhin Unsicherheiten bestehen.

Ansprechpartner

Fabian Ummen
fabian.umm@de.ey.com

Dirk-Oliver Herbrig
dirk-oliver.herbrig@de.ey.com

EU-Verordnung für die Batteriewirtschaft

Brüssel harmonisiert den Sektor und schafft neue Pflichten.

Am 18. Februar 2024 sind erste Bestimmungen der EU-Batterieverordnung verbindlich geworden. Sie betreffen Stoffbeschränkungen und Sicherheitsmaßnahmen für stationäre Speichersysteme. Weitere Vorgaben folgen schrittweise bis 2028 und vereinheitlichen die bislang in den EU-Mitgliedstaaten geltende Regularien. Dies führt dazu, dass sich Unternehmen in der Wertschöpfungs- und Vertriebskette von Batterien mit zahlreichen neuen Nachhaltigkeits-, Sicherheits- und Kennzeichnungsanforderungen befassen müssen. Weitere Vorschriften betreffen die erweiterte Herstellerverantwortung, die Sammlung und Behandlung von Altbatterien und die Sorgfaltspflichten in der Lieferkette. Die neue Verordnung ist ein Eckpfeiler des European Green Deal. Angestrebt wird eine Kreislaufwirtschaft für Batterien. Dies soll sowohl unter Umweltgesichtspunkten als auch unter dem Aspekt der strategischen Autonomie Europas

bei Stromspeichern geschehen, die für die Energiewende besonders bedeutsam sind.

Harmonisierung

Die Anforderungen der EU-Batterieverordnung gelten in allen Mitgliedstaaten der EU gleichermaßen, ohne dass es hierfür jeweils einer Umsetzung in nationales Recht bedarf. Allerdings bleiben die (bisherigen) nationalen Gesetze erhalten. Sie müssen allerdings mit den neuen europäischen Vorgaben in Einklang gebracht werden. Bedeutung behalten die nationalen Bestimmungen – in Deutschland etwa das Batteriegesetz – schon deshalb, weil die Sanktionen bei Verstößen gegen die EU-Verordnung zwingend auf nationaler Ebene zu regeln sind.

Weniger Blei

Zu den Vorschriften, die Mitte Februar wirksam geworden sind, zählt, dass Batteriehersteller bestimmte Stoffe nicht uneingeschränkt ver-

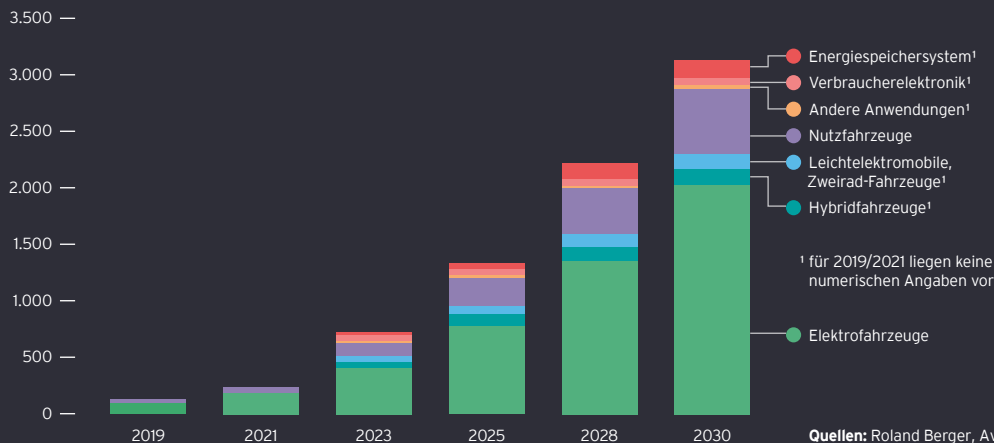
wenden dürfen. Hervorzuheben ist die Bleibeschränkung (zulässig ist nur noch ein Masseanteil von 0,01 Prozent), die in der Praxis einen erheblichen Umsetzungsaufwand mit sich bringen dürfte. Ebenfalls seit diesem Zeitpunkt gelten neue Sicherheitspflichten für stationäre Energiespeichersysteme. Weitere Bestimmungen werden mit dem 18. August 2024 wirksam, wozu insbesondere Vorgaben zur Haltbarkeit und zur CE-Kennzeichnung von Batterien gehören.

Fünf Kategorien

Im Vergleich zu den vorher geltenden drei Kategorien ist die jetzige Rechtslage feingliederiger. Nun gibt es fünf Kategorien: Gerätebatterien (inkl. Allzweckbatterien), Batterien für leichte Verkehrsmittel (etwa E-Bike- und E-Scooter-Batterien), Starterbatterien, Industriebatterien (inkl. stationärer Energiespeichersysteme) und Elektrofahrzeugbatterien. An die entsprechende Zuordnung

Prognostizierte Nachfrage nach Lithium-Ionen-Batterien

in Gigawattstunden





Arbeit an einer Batterie für ein Hybridfahrzeug

knüpft die EU-Batterieverordnung die Pflichten der Wirtschaftsakteure. Derzeit sollten sich insbesondere Erzeuger von Batterien schnellstmöglich Klarheit darüber verschaffen, wie sie von der neuen Kategorisierung betroffen sind.

Entlang der Lieferkette

Neben der Zuordnung der Batterie zu einer Kategorie ist es für den Pflichtenkanon entscheidend, welche Rolle einem Unternehmen in der Liefer-/Wertschöpfungskette der Batterie zukommt. Alle Wirtschaftsakteure sollen ihren Beitrag dazu leisten, dass die Vorgaben der EU-Batterieverordnung erfüllt werden. Der Begriff des Wirtschaftsakteurs umfasst insbesondere Erzeuger, Bevollmächtigte, Fulfillment-Dienstleister, Importeure und Händler. Für die Unternehmen in der Liefer-/Wertschöpfungskette wird die Bestimmung ihrer Rolle und der damit einhergehenden Pflichten durch die allgemeine Zuweisung komplexer als bislang, da für eine Pflicht im Einzelfall mehrere Unternehmen in Betracht kommen. Erforderlich werden exakte Festlegungen von Verantwortlichkeiten im Verhältnis zu den weiteren Wirtschaftsakteuren. Offen ist insoweit noch, ob dies durch den Gesetzgeber/Behörden erfolgen wird, oder ob die betroffenen Unternehmen selbst gefordert sind.

Sorgfaltspflichten

Zu den weiter gehenden Bestimmungen, die zu einem späteren Zeitpunkt wirksam werden, zählen die Sorgfaltspflichten in der Lieferkette. Unabhängig von der EU-Richtlinie zu den allgemeinen Lieferkettensorgfaltspflichten beinhaltet die Batterieverordnung bereits äußerst weitreichende Bestimmungen. Vorgesehen sind Sorgfaltspflichten in Bezug auf menschenrechtliche und umweltbezogene Risiken einschließlich der Einrichtung eines Systems zur Überwachung bzw. Rückverfolgbarkeit in der Lieferkette. Diese Pflichten werden mit dem 18. August 2025 wirksam und treffen Unternehmen, die Batterien in Verkehr bringen, bei einem jährlichen Umsatz von mindestens 40 Millionen Euro.

Verantwortung bei Altbatterien

Wichtig sind auch die Bestimmungen zur erweiterten Herstellerverantwortung, die ebenfalls Mitte nächsten Jahres wirksam werden. Betroffen sind Hersteller und Händler von Batterien jeglicher Kategorie. Sie haben dann verschiedene Pflichten zu erfüllen, deren Details die Verordnung selbst nicht vollumfänglich regelt, sondern den Mitgliedstaaten überträgt. Im Kern geht es um die Registrierung, Rücknahme und Handhabung von Altbatterien und um die Berichterstattung. In Deutschland bilden die aktuellen Bestimmungen des Batteriegesetzes bereits

zum Teil eine gute Grundlage. Dazu zählt die Registrierung bei der stiftung elektroaltgeräte register (stiftung ear), die 2004 von Herstellern und Verbänden der Elektro- und Elektronikbranche eingerichtet wurde und die im Auftrag des Umweltbundesamtes ein zentrales Batteriehersteller-Register unterhält.

Ausblick

Unternehmen auf allen Stufen der Liefer-/Wertschöpfungskette müssen sich zwingend an den Neuerungen der EU-Batterieverordnung ausrichten. Das schrittweise Wirksamwerden einzelner Bestimmungen schafft die notwendige Übergangszeit. Betroffene Unternehmen müssen in den kommenden Monaten auch nach Brüssel schauen. Denn die EU-Kommission wird zur Konkretisierung und technischen Umsetzung der Batterieverordnung noch weitere Rechtsakte erlassen. Die seit Februar geltende Verordnung ist insoweit nicht der Abschluss der Batterieregulierung, sondern ihr Ausgangspunkt.

Ansprechpartner

Dr. René Schmelting
rene.schmelting@de.ey.com

Dr. Eva-Maria Christiansen
eva-maria.christiansen@de.ey.com

Weiterhin gelten nationale Lieferkettengesetze

Trotz der überraschenden Zustimmung zu einer abgeschwächten EU-Richtlinie müssen Unternehmen die jeweiligen Bestimmungen einzelner Mitgliedstaaten befolgen.

Für die EU-Lieferkettenrichtlinie (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, kurz CS3D) gab es Mitte März eine überraschende Mehrheit im zweiten Anlauf. Damit ist eine Umsetzung vor den Europawahlen im Juni im letzten Moment geglückt. Dennoch erhalten produktspezifische und europäische Vorgaben bzgl. Lieferketten-Compliance, wie bspw. die EU-Verordnungen zur Entwaldung, zu Batterien oder Konfliktmineralien, nationale Regelungen wieder mehr Aufmerksamkeit. Unternehmen müssen sie mit ihren jeweiligen Besonderheiten im Blick haben. Gegenüber einigen Mitbewerbern aus anderen europäischen Ländern, die über keine solche gesetzliche Regelung verfügen und jetzt in Zugzwang geraten, entstehen damit durchaus Wettbewerbsverzerrungen.

In Deutschland sinkt die Schwelle ...

Deutschland hat mit dem Lieferkettensorgfaltspflichten-gesetz (LkSG) bereits Maßstäbe für verantwortungsvolle Lieferketten gesetzt. Seit diesem Jahr müssen große Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten sicherstellen, dass in ihren direkten Lieferketten die Menschenrechte und grundlegende Umweltstandards beachtet werden. Dies beinhaltet die Verankerung der Menschenrechte in der Unternehmensphilosophie, die Identifikation und Minimierung von Risiken, eine transparente Kommunikation und die Einrichtung von Beschwerdemechanismen. In diesem Kontext beziehen sich direkte Lieferketten auf die unmittelbaren Geschäftsbeziehungen eines Unternehmens zu seinen Zulieferern, wobei eine vollumfängliche Sorgfaltspflicht gilt. Für mittelbare Lieferanten, also solche, die weiter entfernt in der Lieferkette stehen, ist die Sorgfaltspflicht beschränkt und greift nur, wenn das Unternehmen von Menschenrechtsverstößen bei diesen Zulieferern Kenntnis hat.

... und es drohen Bußgelder

Zwar statuiert das LkSG nach derzeitigem Stand keine zivilrechtliche Haftung (wobei eine unabhängig vom

LkSG begründete zivilrechtliche Haftung weiterhin möglich ist), dennoch sieht das Gesetz auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vollstreckungsmechanismus Bußgelder vor. Diese sind gestaffelt und können bei natürlichen Personen bis zu 800.000 Euro und bei juristischen Personen bis zu 8 Millionen Euro betragen, wobei die Möglichkeit einer Erhöhung auf bis zu 2 Prozent des durchschnittlichen (weltweiten) Jahresumsatzes besteht. Um die Sorgfaltspflichten zu erfüllen, brauchen die Unternehmen geeignete Softwarelösungen zur Datenanalyse und ein systematisches Risikomanagement.

„Devoir de vigilance“

Frankreichs Sorgfaltspflichtgesetz markierte im Jahr 2017 mit seinem umfassenden Ansatz einen Meilenstein in der Förderung globaler Lieferkettenintegrität und inspirierte das deutsche Pendant maßgeblich. Das Gesetz fordert die Schaffung eines „Vigilanzplans“, der sich durch eine sorgfältige Risikokartierung, Bewertungsprozesse, Maßnahmen zur Risikominimierung, Warnsysteme und eine fortlaufende Überwachung dieser Maßnahmen auszeichnet. Trotz der ambitionierten Zielsetzung des Gesetzes wurden in der Praxis Unklarheiten und Inkonsistenzen aufgedeckt, was die dringende Notwendigkeit einer präziseren Methodik und einer intensiveren Einbindung der Interessengruppen unterstreicht. Ebenso essenziell ist die Einrichtung einer spezialisierten Behörde, die Unternehmen unterstützt und die Einhaltung des Gesetzes überwacht.

Norwegen

Das norwegische Transparenzgesetz, das am 1. Juli 2022 in Kraft trat, war ebenfalls ein wichtiger legislativer Schritt in diese Richtung. Mehr als 9.000 norwegische Unternehmen sind nun verpflichtet, Sorgfaltsprüfungen durchzuführen, um die Risiken für Menschenrechte und Arbeitsbedingungen in ihren Lieferketten und Geschäftspraktiken zu bewerten. Das Gesetz gilt sowohl für in Norwegen ansässige große Unternehmen als auch für große ausländische Unternehmen, die in Norwegen steuerpflichtig sind. Es zielt darauf ab, Transparenz zu schaffen und Unternehmen dazu anzuhalten, negative Auswirkungen ihrer Tätigkeiten zu identifizieren und zu mindern.



Rohstoffabbau in Afrika

Niederlande

In den Niederlanden befindet sich ein Gesetz zur Sorgfaltspflicht in Vorbereitung. Es geht auf einen Beschluss der alten Regierung von Dezember 2021 zurück. Der niederländische Gesetzentwurf zielt darauf ab, ähnliche Prinzipien wie die EU-Lieferkettenrichtlinie CS3D und vergleichbare Gesetze in Deutschland und Frankreich zu implementieren. Allerdings enthält er strengere Anforderungen an Unternehmen hinsichtlich der Sorgfaltspflicht und der Berichterstattung.

Was müssten Unternehmen bei der CS3D beachten?

Die in abgeschwächter Form verabschiedete EU-Lieferkettenrichtlinie zwingt Unternehmen dazu, eine Reihe konkreter Schritte vornehmen, um ihre Sorgfaltspflichten zu erfüllen. Zunächst gilt es, Risiken für Menschenrechte und Umwelt in der gesamten Lieferkette zu ermitteln. Dies beinhaltet eine gründliche Prüfung sowohl direkter als auch indirekter Lieferanten sowie der Auswirkungen der eigenen Geschäftstätigkeiten. Anschließend müssen Gegenmaßnahmen entwickelt und implementiert werden. Eine Integration dieser Sorgfaltspflichten in die Unternehmenspolitik und Managementsysteme ist ebenso erforderlich wie die Einrichtung eines Beschwerdeverfahrens, das allen Beteiligten entlang der Lieferkette zugänglich ist. Zudem sind Unternehmen verpflichtet, transparent und öffent-

lich über ihre Due-Diligence-Aktivitäten zu berichten, einschließlich der Veröffentlichung eines Jahresberichts. Für Unternehmen mit einem Umsatz von über 150 Millionen Euro ist zudem die Erstellung eines Transformationsplans notwendig, der aufzeigt, wie sie zur Erreichung der Emissionsreduktionsziele des Pariser Klimaabkommens beitragen. Der Geltungsbereich der Richtlinie wurde auf 1.000 Beschäftigte und 450 Millionen Euro angehoben, nach einer Übergangsfrist von fünf Jahren. Diesem wird sich jedoch stufenweise genähert. Nach drei Jahren sollen die Vorgaben zunächst für Firmen mit mehr als 5.000 Beschäftigten und mehr als 1,5 Milliarden Euro Umsatz weltweit gelten, nach vier Jahren sinkt die Grenze auf 4.000 Mitarbeitende und 900 Millionen Umsatz.

Ansprechpartner

Sebastian Wurzberger
sebastian.wurzberger@de.ey.com

Dr. Sebastian Merkel
sebastian.merkel@de.ey.com

Antonia Steinert
antonia.steinert@de.ey.com

LkSG gilt auch bei M&A

Die Due Diligence muss sich bei Transaktionen auch mit Kinderarbeit und Umweltschutz befassen.

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz gewinnt auch bei M&A-Transaktionen und hier insbesondere im Zuge der Due-Diligence-Prüfung an Bedeutung. Allerdings dürfte in der Regel in Transaktionsprozessen keine Zeit für Vor-Ort-Besuche und detaillierte Analysen der einzelnen Wertschöpfungsketten bleiben. Daher können die erforderlichen Maßnahmen und Sorgfaltspflichten im Due-Diligence-Prozess (z. B. im Rahmen eines Q&A-Prozesses oder einer Legal Expert Session) abgefragt und anlassbezogen einer näheren Untersuchung unterzogen werden.

Zudem gilt es im Rahmen von Zukäufen zu prüfen, ob diese dazu führen, dass bspw. bestimmte Mitarbeiter-Schwellenwerte überschritten werden, die zu einer Anwendung bislang für den Käufer nicht einschlägiger Regelungen führen (bspw. wenn der Käufer erst durch den Zukauf die Schwelle von 1.000 Mitarbeitern in Deutschland überschreitet und in der Folge den Anforderungen des LkSG unterliegt).

Zielgesellschaften müssen saubere Nachweise liefern ...

Mit Blick auf die Zielgesellschaft und den Verkäufer geht es letztlich darum, die Einhaltung der Sorgfaltspflichten nachzuweisen. Zu diesem Zwecke ist es ratsam, frühzeitig einen transparenten Überblick über die eigene Lieferkette zu gewinnen. Ansonsten ist es für den Käufer kaum möglich, im Vorfeld eine Bewertung vorzunehmen. Vor diesem Hintergrund könnte die Transaktion auch scheitern. Aus dem gleichen Grund ist es sogar ratsam, dass potenzielle Zielunternehmen ihre eigenen Verpflichtungen frühzeitig auf die gesamte Lieferkette ausdehnen, zum Beispiel durch allgemeine Geschäftsbedingungen, mit denen sich Lieferanten verpflichten, bestimmte Menschenrechts- und Umweltstandards einzuhalten.

... und Investoren eine Risikoanalyse vornehmen

Ganz gleich ob es sich um einen finanziellen oder um einen strategischen Investor handelt,

erlangen die Sorgfaltspflichten in den Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzen im Rahmen von Transaktionen Relevanz. Kernelement der auferlegten Pflichten ist in der deutschen Ausgestaltung die anlassbezogene Risikoanalyse nach § 5 Abs. 4 LkSG. Diese erfolgt, sofern das Unternehmen mit einer wesentlich veränderten oder wesentlich erweiterten Risikolage in der Lieferkette rechnen muss, etwa durch die Einführung neuer Produkte, neuer Projekte oder eines neuen Geschäftsfeldes. Der Unternehmenserwerb kann dabei als eine Erweiterung des eigenen Geschäftsbereichs gesehen werden.

Verbundene Unternehmen

Schließlich zählen auch verbundene Unternehmen nach §§ 15 ff. AktG zum eigenen Geschäftsbereich der Obergesellschaft, sofern diese bestimmenden Einfluss auf sie ausübt (das wird bei dem Erwerb von 100 Prozent der Gesellschaftsanteile wohl regelmäßig der Fall sein). Dies ist insbesondere bei einer strategischen Akquisition bzw. Verschmelzung von Bedeutung. Das Gesetz ist hier nicht abschließend formuliert. Für die anlassbezogene Analysepflicht ist im Übrigen nicht der Vollzug der Transaktion der entscheidende Zeitpunkt, sondern bereits die hinreichende Konkretisierung des Vorhabens. Bei Anpassungen der Wertschöpfungskette – ob präventiv oder als Abhilfemaßnahme – sind dann auch etwaige daraus resultierende steuerliche Auswirkungen (z. B. im Rahmen der Verrechnungspreise) mit zu berücksichtigen.



Ansprechpartner

Sebastian Wurzberger
sebastian.wurzberger@de.ey.com

Philipp Kühner
philipp.kuehner@de.ey.com

NSK

Nationale Steuerkonferenz 2024

26. und 27. September 2024

im Grandhotel Schloss Bensberg

Werden Sie Teil
der NSK-Community:



#NSK2024

Fragen und Teilnahmeinteresse richten Sie bitte an
NSK@de.ey.com

Der Weg zum Wasserstoff

Die EU gibt grünes Licht für IPCEI Hy2Infra. Weitere Förderprogramme entstehen auf nationaler und europäischer Ebene. Ein Überblick

Am 15. Februar 2024 genehmigte die EU-Kommission die lang ersehnte dritte Welle namens IPCEI (Important Project of Common European Interest) Hy2Infra, um die Wasserstoffinfrastruktur gemäß den EU-Beihilfavorschriften zu fördern. Geplant sind 33 Projekte aus sieben Mitgliedstaaten – darunter 24 deutsche Projekte –, die den Großteil einer europäischen Wasserstoff-Wertschöpfungskette abdecken würden. Diese reichen von der Installation von Großelektrolyseuren zur Produktion von grünem Wasserstoff über Fern- und Verteilerleitungen bis hin zu Speicheranlagen und Umschlagterminals für flüssige, organische Wasserstoffträger. Insgesamt stellt die EU-Kommission bis zu 6,9 Milliarden Euro öffentliche Mittel für die „IPCEI Hy2Infra“-Projekte zur Verfügung. Es wird erwartet, dass hierdurch zudem privatwirtschaftliche Investitionen in Höhe von 5,4 Milliarden Euro ermöglicht werden. Nun stellt sich die Frage, wie es mit dem geplanten Wasserstoffhochlauf weiter vorangeht und welche nächsten Schritte die EU-Kommission und die Bundesregierung vorsehen.

RED III für erneuerbaren Wasserstoff

Einen wichtigen Rahmen steckt die dritte Erneuerbare-Energien-Richtlinie (Renewable Energy Directive, kurz RED III) ab, die der Europäische Rat im Oktober 2023 erlassen hat. Danach soll der Anteil der erneuerbaren Energien am EU-Gesamtenergieverbrauch bis zum Jahr 2030 auf 42,5 Prozent ansteigen. War der Vorgänger RED II mit der RFNBO-Definition („renewable fuels of non-biological origin“) noch auf den Verkehrssektor begrenzt,

so gilt die dritte Richtlinie sektorübergreifend. Das heißt, RED III umfasst auch Vorgaben für Industrie, Schifffahrt und Luftverkehr. Durch diese Sektorenerweiterung werden die Mitgliedstaaten unweigerlich zum Handeln aufgefordert, um die neuen Vorgaben zeitig umzusetzen. Beispielsweise setzt die EU-Kommission für den Industriesektor die Benchmark, dass bis 2030 mindestens 42 Prozent des verwendeten Wasserstoffs aus RFNBO-Quellen stammen müssen, damit dieser als erneuerbarer Wasserstoff gilt. Bis 2035 müssen es sogar mindestens 60 Prozent sein. Dafür müssen viele Unternehmen hohe Investitionen tätigen, um beispielsweise bis 2030 den Einsatz von grünem Wasserstoff gewährleisten zu können. Der Deutsche Wasserstoff- und Brennstoffzellenverband (DWV) forderte daher 2023 zusätzliche europaweite Ausschreibungen zur Förderung von grüner Energie. Tatsächlich nimmt – neben den regulatorischen Anpassungen – die Politik Fahrt auf, um die Fördermittellandschaft entsprechend auszurichten.

Ausbau der Infrastruktur

Die Bundesregierung hat dazu ihre nationale Wasserstoffstrategie aus dem Jahr 2020 im Juli 2023 aktualisiert. Allein für die Förderung der Wasserstoffherzeugung und -nutzung sowie für den Infrastrukturausbau sollen mehrere Milliarden Euro aus Mitteln des Bundes und der Länder zur Verfügung gestellt werden (wesentliches Vehikel ist die o. g. IPCEI-Förderung). In diesem Kontext sieht das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz beispielsweise rund 9.700 km Leitungen vor, die Teil des bis 2040 geplanten über 53.000 km langen Wasserstoffnetzes namens „European Hydrogen Backbone“ sein sollen.

Die ganze Wertschöpfungskette

Neben Produktion und Transport soll die Marktreife von Derivaten und Anwendungstechnologien weiter gefördert werden. Genau

dafür haben EU-Kommission und Bundesregierung in den vergangenen Jahren bereits Förderinstrumente erarbeitet, weitere werden zeitnah folgen. Einige dieser Instrumente können in den nächsten Jahren den Wasserstoffhochlauf weiter beschleunigen:

- ▶ Der **EU Innovation Fund** ist seit 2021 eines der weltweit größten Förderprogramme für Vorzeigeprojekte mit hochinnovativen Technologien, die durch erhebliche Emissions- und Treibhausgasreduktionen entscheidend zu einem grünen Europa beitragen sollen. Dafür stehen bis 2030 voraussichtlich 40 Milliarden Euro zur Verfügung. Es wird ein breites Spektrum an Technologien und Branchen abgedeckt. Auch das Thema „Grüner Wasserstoff“ wurde bereits mehrfach gefördert. Angesichts der steigenden Relevanz des Wasserstoffeinsatzes wurde 2023 erstmals ein EU-weites Auktionsverfahren unter dem Dach des EU Innovation Fund veröffentlicht, um ausschließlich Produktionskapazitäten für grünen Wasserstoff im Europäischen Wirtschaftsraum zu fördern. Das Interesse ist groß: Für 132 Projekte wurden bis zum 8. Februar 2024 Gebote abgegeben, um am 800 Millionen Euro umfassenden ersten Auktionsverfahren teilzuhaben. Die Bundesregierung stellt zusätzlich 350 Millionen Euro für Elektrolyseur-Projekte in Deutschland bereit.
- ▶ Der **Just Transition Fund** wird auch als EU-Fonds für den gerechten Übergang bezeichnet, da er den regionalen Strukturwandel in einzelnen Teilen Europas begleiten und betroffene Gebiete fördern möchte. In Deutschland betrifft dies beispielsweise den Braunkohleausstieg. Dafür werden im Förderzeitraum von 2021 bis 2027 insgesamt 17,5 Milliarden Euro zur Verfügung gestellt. Unter anderem sollen Produktion, Transport und Nutzung von Wasserstoff gefördert werden. Der Freistaat Sachsen hat Ende 2023 einen Förderaufruf



Wasserstoffproduktionsanlage

veröffentlicht, auf den sich ansässige Unternehmen mit ihren Vorhaben zum Ausbau, Neubau oder zur Anpassung lokaler Gasverteilnetze für den Transport und die Verteilung von grünem Wasserstoff bewerben können.

- ▶ **Mit Klimaschutzverträgen** (engl. Carbon Contracts for Difference) sollen Unternehmen bei der Umstellung auf klimafreundliche Produktionsverfahren unterstützt werden. Dabei sollen die erwarteten Mehrkosten nach dem Konzept der CO₂-Differenzverträge ausgeglichen werden. Auch hier erfolgt die Vergabe über ein Gebotsverfahren. In Deutschland gab es bereits im Spätsommer 2023 ein verbindliches Vorverfahren, an dem sich Unternehmen beteiligen konnten, um ihr Interesse an dem Programm zu bekunden. Das erste Gebotsverfahren wird jedoch erst im zweiten Quartal 2024 erwartet, da die EU-Kommission erst am 16. Februar 2024 die beihilferechtliche Genehmigung erteilt hat. Auch hier ist damit zu rechnen, dass Unternehmen die Möglichkeit bekommen, sich die Produktion von Wasserstoffderivaten fördern zu lassen – sofern diese nicht der energetischen Nutzung oder der Erzeugung von Stoffen zur energetischen Nutzung dienen.
- ▶ **Bei der Carbon-Management-Strategie** handelt es sich um den Nachfolger des bisherigen Förderprogramms

„Dekarbonisierung der Industrie“. Im Februar 2024 veröffentlichte die Bundesregierung wichtige Eckpunkte. Danach möchte sie zukünftig auch auf das Abscheiden, den Transport und das Speichern von CO₂ (CCS und CCU) setzen, um den Weg zur Klimaneutralität zu schaffen. Unter Berücksichtigung des voraussichtlichen Wasserstoffhochlaufs ergeben sich durch diese Förderung Synergien. Denn die Kombination von abgeschiedenem CO₂ mit grünem Wasserstoff könnte ein wertvoller Schritt sein, um beispielsweise chemische Prozesse – wie die Produktion von grünem Methanol – weiter voranzutreiben.

Ausblick

Grüner Wasserstoff ist nicht nur ein wichtiger Energieträger, sondern auch ein erforderlicher Rohstoff für viele nachgelagerte Industrieunternehmen, um die Klimaziele langfristig zu erreichen. Durch die Genehmigung der „IPCEI Hy2Infra“-Projekte ist ein wichtiger Schritt getan. Diese Projekte müssen umgesetzt und durch weitere ergänzt werden (zur Auslastung der geschaffenen Wasserstoffinfrastruktur). So wird die EU-Kommission gemeinsam mit den Mitgliedstaaten auch in den kommenden Jahren viel dafür tun, damit der Wasserstoffhochlauf voranschreitet und Europa zum Leitmarkt für die Wasserstoffwirtschaft heranwachsen kann. Dies gilt insbesondere auch für

die Produktion von Schlüsseltechnologien wie der Elektrolyse.

Ansprechpartner

Kerstin Haase

kerstin.haase@de.ey.com

Kira Krüger

kira.krueger@de.ey.com

Wie die US-amerikanische Regierung die grüne Transformation der amerikanischen Wirtschaft forciert
EY – Deutschland



Wann haften Unternehmen bei DSGVO-Verstößen?



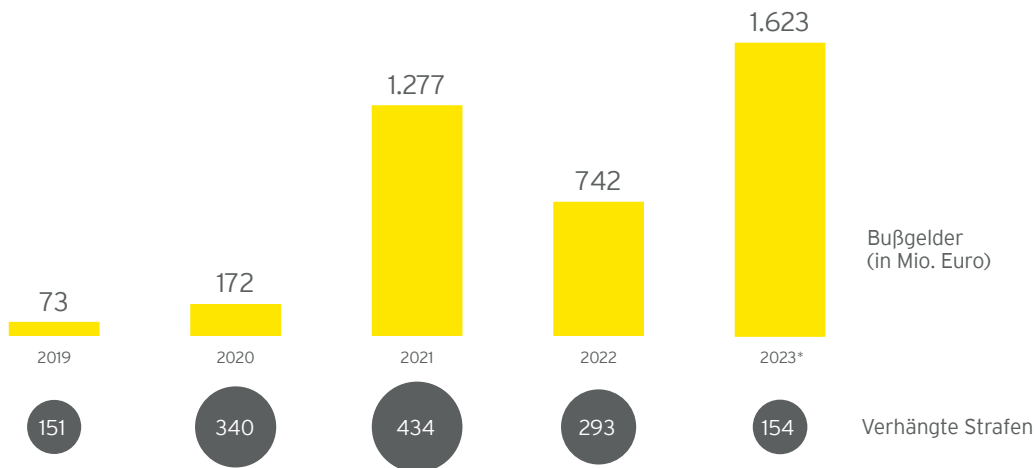


Foto: picture alliance / ZB / euroflutbild.de | Robert Grahn

Der EuGH präzisiert die Anforderungen an die Bußgeldhaftung, wenn Mitarbeitende oder Drittfirmen den Datenschutz missachten.

Oft sind es Mitarbeitende unterhalb der Leitungsebene oder fremde Dienstleister, die gegen die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) verstoßen. Muss in solchen Fällen ein Unternehmen in seiner Funktion als datenschutzrechtlich „Verantwortlicher“ ein Bußgeld zahlen oder nicht? In zwei Verfahren hat sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) kürzlich mit den Anforderungen und Grenzen der Bußgeldhaftung von Unternehmen befasst. Die Richter stellen einerseits fest, dass die Verhängung einer Geldbuße gegen ein Unternehmen in seiner Funktion als datenschutzrechtlich „Verantwortlicher“ nicht davon abhängt, ob eine bestimmte natürliche Person für diesen Verstoß identifiziert wurde. Andererseits und gleichwohl setzen die Richter einen schuldhaften Verstoß des Unternehmens voraus (Rechtssache C-807/21 „Deutsche Wohnen“). Es greift insoweit der weite Verschuldensmaßstab aus dem Unionskartellrecht. Die Verschuldenszurechnung bzw. Verantwortlichkeit endet jedoch insbesondere in Fällen von weisungswidrigen Datenverarbeitungen (für eigene Zwecke) durch eingesetztes Personal oder Dienstleister (Rechtssache C-683/21 „Nacionalinis visuomenės sveikatos centras“). Für Tausende Unternehmen werfen die beiden Entscheidungen wichtige Folgefragen zur konkreten Bestimmung und Zurechnung eines Datenschutzverstoßes auf – und dazu, was man tun muss, um sich zu schützen. →

Im Jahr 2023 wurden rund 1,6 Milliarden Euro Geldbußen aufgrund von Verstößen gegen die DSGVO verhängt



Quelle: enforcementtracker * Stand 23. Mai 2023

Hintergrund

Bei der Verhängung von Geldbußen für Datenschutzverstöße (Art. 83 DSGVO) finden in Deutschland nach § 41 BDSG grundsätzlich die Vorschriften des Ordnungswidrigkeitengesetzes (OWiG) Anwendung. Nach § 30 OWiG können Geldbußen gegen Unternehmen nur bei Vorliegen einer durch eine Leitungsperson (z. B. Vorstand, Geschäftsführer, Prokurist) begangenen Anknüpfungstat verhängt werden. Die Anwendung dieses einschränkenden „Zurechnungsmodells“ auch auf Geldbußen nach Art. 83 DSGVO wurde von den deutschen Datenschutzaufsichtsbehörden von Anfang an als unionsrechtswidrig kritisiert.

14,5 Mio. Euro Geldbuße als Aufhänger

Im Jahr 2017 verhängte die Berliner Datenschutzaufsichtsbehörde gegen den Immobilienkonzern Deutsche Wohnen die bis dato höchste DSGVO-Geldbuße in Deutschland in Höhe von 14,5 Millionen Euro. Dem Unternehmen wurde vorgeworfen, personenbezogene Daten seiner Mieter unrechtmäßig lange gespeichert, keine angemessenen Maßnahmen zur Löschung der Daten implementiert und auch auf eine zuvor erfolgte Aufforderung zur Beseitigung dieser Zustände nicht

reagiert zu haben. Das Landgericht Berlin hob den Bußgeldbescheid jedoch wegen gravierender Mängel auf und verwies insbesondere darauf, dass entgegen den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 30 OWiG die Ausführungen zur Zurechnung, also einer (schuldhaften) Anknüpfungstat einer Leitungsperson des Unternehmens, fehlten.

Auslegungsgesuch des Berliner Kammergerichts

Dagegen legte wiederum die Staatsanwaltschaft Berlin Beschwerde ein. Das in zweiter Instanz befasste Kammergericht Berlin äußerte Bedenken hinsichtlich der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 30 OWiG in diesem Kontext und ersuchte den EuGH um die Beantwortung zweier zentraler Fragen:

1. Kann ein Bußgeldverfahren nach Art. 83 DSGVO unmittelbar gegen ein Unternehmen geführt werden, ohne dass es der vorherigen Feststellung einer durch eine natürliche und identifizierte Person begangenen Ordnungswidrigkeit bedarf?
2. Muss das Unternehmen den Verstoß schuldhaft, d. h. vorsätzlich oder fahrlässig, begangen haben oder ist für die Verhängung einer Geldbuße im Grundsatz ein dem Unternehmen zuzuordnender objektiver Pflichtenverstoß ausreichend („strict liability“)?

Die Aussagen des EuGH

Die Antworten des EuGH hierauf fallen ambivalent aus:

Keine Anknüpfungstat durch Leitungsperson erforderlich

Der EuGH teilt die Zweifel der deutschen Aufsichtsbehörden und des Kammergerichts Berlin, ob die Anwendung des § 30 OWiG auf Geldbußen gegen Unternehmen bei DSGVO-Verstößen mit Unionsrecht vereinbar ist. Gegen eine Bußgeldhaftung von Unternehmen nur bei feststellbaren Anknüpfungstaten (bestimmter) identifizierter natürlicher Personen spricht laut EuGH insbesondere die Sicherstellung sowohl eines einheitlichen Vollzugs der DSGVO als auch der Wirksamkeit von (abschreckenden) Geldbußen. Es liefe diesen Zwecken und Zielen zuwider, wenn es den Mitgliedstaaten insoweit gestattet wäre, neben rein verfahrensrechtlichen auch zusätzliche materiell-rechtliche (Zurechnungs-) Anforderungen zu normieren.

Verschulden zwar vorausgesetzt, aber weiter Zurechnungsmaßstab

Etwas positiver aus Unternehmenssicht sind dagegen die Ausführungen des EuGH zu der Frage, ob eine Bußgeldhaftung eines Unternehmens ein Verschulden voraussetzt oder ob bereits ein objektiver DSGVO-Verstoß ausreicht. Die Luxemburger Richter erteilen der verschuldensunabhängigen Haftung („strict liability“), wie sie von den deutschen Aufsichtsbehörden vertreten wird, eine Absage. Es bedürfe vielmehr auch eines Nachweises, dass dieser Verstoß vom Verantwortlichen vorsätzlich oder fahrlässig begangen wurde. Hinsichtlich der Anforderungen an das Verschulden verweist der EuGH jedoch auf den tendenziell weiten Verschuldens-(Zurechnungs-)Maßstab im Unionskartellrecht. Ein zumindest fahrlässiger Verstoß ist demnach anzunehmen, wenn sich der Verantwortliche „[...] über die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens nicht im Unklaren sein konnte, gleichviel, ob ihm dabei bewusst war, dass er gegen die Vorschriften der DSGVO verstößt [...]“. Für den Fall, dass es sich beim datenschutzrechtlichen Verantwortlichen um eine juristische Person handelt, stellt der EuGH klar, dass ein schuldhafter Verstoß keine Handlung und nicht einmal eine Kenntnis seitens des Leitungsorgans dieser juristischen Person voraussetzt.

Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidungen des EuGH erleichtern das Verhängen von Geldbußen gegen Unternehmen insoweit, als das Erfordernis einer Zurechnung über eine Anknüpfungstat durch eine identifizierte Leitungsperson nach § 30 OWiG und die damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten für Aufsichtsbehörden entfallen. Umgekehrt können sich Aufsichtsbehörden bei der Verhängung einer Geldbuße gegen ein Unternehmen auch nicht mehr darauf beschränken, lediglich einen objektiven DSGVO-Verstoß aus der Sphäre des Unternehmens nachzuweisen. Erforderlich ist der Nachweis, dass das Unternehmen schuldhaft, also zumindest fahrlässig, gehandelt hat. Hier dürften für Unternehmen weiterhin gute Möglichkeiten zur Prävention von bzw. zur Verteidigung gegen Geldbußen bestehen. Dies gilt insbesondere in sog. Exzess-Fällen, in denen eingesetzte Dienstleister oder Mitarbeitende personenbezogene Daten für eigene Zwecke entgegen Weisungen oder gegen die berechtigten Erwartungen des Unternehmens verarbeitet haben. Gerade Datenschutzrichtlinien und Prozesse, insbesondere regelmäßige Schulungen und klare Weisungen, dürften in der Praxis damit noch mehr an Bedeutung gewinnen. Auch wenn einige Fragen offenbleiben, sollten Unternehmen – egal ob sie datenschutzrechtlich als „Verantwortliche“ oder als „Auftragsverarbeiter“ agieren – die EuGH-Entscheidungen zum Anlass nehmen, ihre bestehenden datenschutzrechtlichen Prozesse, Richtlinien und Verträge zu überprüfen und ggf. nachzuschärfen.

Ansprechpartner

Tobias Schall
Tobias.Schall@de.ey.com

Felix Anselm Bohrisch
Felix.Anselm.Bohrisch@de.ey.com

Immobilien in Schieflage

Auswirkungen von Insolvenzen im Immobiliensektor auf Käufer und Bauherren. Auch mit steuerlichen Folgen.

Die Immobilienbranche ist in eine Krise gerutscht. Gestiegene Zinsen führen zu erhöhten Finanzierungskosten, sowohl für Bauträger und Projektentwickler als auch für Bauherren. Hinzu kommen stark gestiegene Baukosten. Auf dem Markt treffen daher verteuerte Bauprojekte auf geringere Budgets der (potenziellen) Käufer bzw. Bauherren. Diese Entwicklung hat in den letzten Monaten vermehrt dazu geführt, dass Bauträger und Projektentwickler Insolvenzantrag gestellt haben. Für Käufer und Bauherren ergeben sich in diesem Zusammenhang teils schwerwiegende Folgen.

Das Insolvenzrisiko des Bauträgers

Wird über das Vermögen eines Bauträgers oder Projektentwicklers das Insolvenzverfahren eröffnet, unterliegen Verträge über bereits begonnene Bauprojekte dem Wahlrecht des Insolvenzverwalters nach § 103 InsO. Dieses Wahlrecht besteht auch dann, wenn die Eigenverwaltung angeordnet ist. In diesem Fall obliegt die Ausübung des Wahlrechts dem Schuldner, hier also dem Bauträger oder Projektentwickler selbst.

Konsequenz des Wahlrechts nach § 103 InsO ist, dass die Entscheidung über den Fortgang des Bauprojekts grundsätzlich beim Insolvenzverwalter liegt. Grundlage der Entscheidung über die Ausübung des Wahlrechts ist, ob die Fertigstellung des Bauprojekts für die Insolvenzmasse wirtschaftlich vorteilhaft ist. Der Insolvenzverwalter wird daher kalkulieren, wie hoch die voraussichtlichen Aufwendungen für die Fertigstellung sein →

Baupreisindizes für Wohngebäude und Straßenbau

Veränderung gegenüber dem Vorjahresmonat, in Prozent

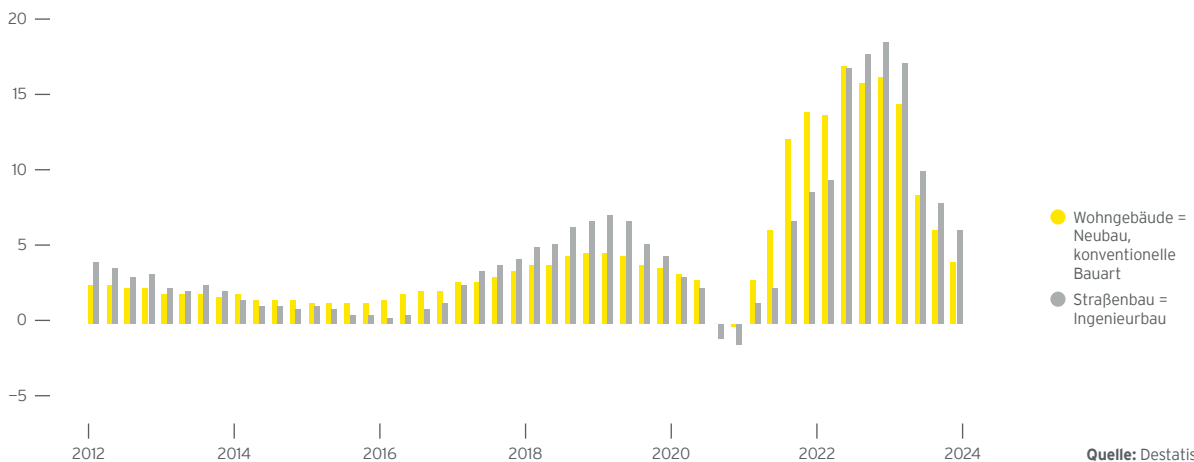
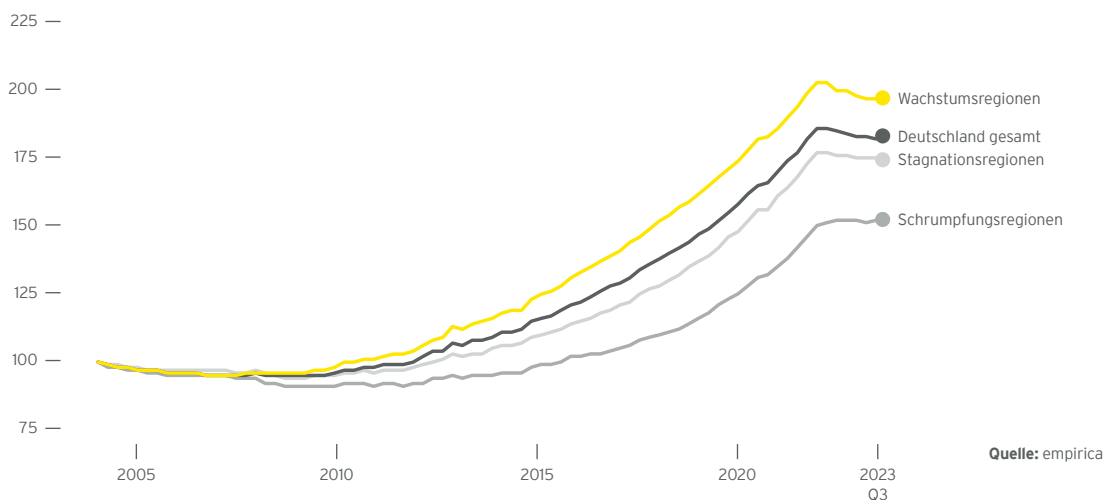




Foto: picture alliance / SvenSimon | Frank Hoermann

Immobilienpreisentwicklung in Deutschland

Preisindex (Q1 2004 = 100)



werden, und diese dann dem noch ausstehenden Vergütungsanspruch gegenüberstellen. Nur dann, wenn sich ein Überschuss zugunsten der Insolvenzmasse ergibt, kommt eine Erfüllungswahl überhaupt in Betracht.

Auf den ersten Blick mag sich hier ein Bauherr, der Abschlagszahlungen ausschließlich nach Baufortschritt geleistet hat, in Sicherheit wähnen. Fehlkalkulationen und Kostensteigerungen – Letzteres gerade in der aktuellen Zeit – können indes dazu führen, dass die von der Insolvenzmasse für die Fertigstellung noch zu erbringenden Aufwendungen höher sind als ursprünglich kalkuliert, sodass dem Insolvenzverwalter auch in einer solchen Situation keine andere Wahl bleibt, als die Erfüllung des Bauträgervertrags abzulehnen. In der Praxis wird dies sogar meistens der Fall sein.

Die Wahl der Nichterfüllung des Bauträgervertrags muss allerdings nicht zwangsläufig das Ende für das Bauprojekt bedeuten. Oftmals wird der Insolvenzverwalter versuchen, mit dem Bauherrn eine Fertigstellungsvereinbarung abzuschließen. Für den Bauherrn ist dies in der Regel mit einer Verteuerung des Bauprojekts verbunden. Dennoch stellt der Abschluss einer Fertigstellungsvereinbarung auch für den Bauherrn nicht selten die wirtschaftlich beste Option dar. Dies gilt auch dann, wenn zugunsten des Bauherrn eine Auflassungs-

vormerkung im Grundbuch eingetragen ist. Die Auflassungsvormerkung verleiht dem Bauherrn zwar nach § 106 InsO einen insolvenzfesten Anspruch auf Eigentumsverschaffung, allerdings beschränkt sich die Insolvenzfestigkeit der Auflassungsvormerkung auf den Eigentumsverschaffungsanspruch. Das heißt, der Bauherr kann vom Insolvenzverwalter nur die Übereignung des Grundstücks samt des begonnenen Bauwerks im aktuellen Zustand verlangen. Der Anspruch auf Fertigstellung des Bauprojekts ist von der Insolvenzfestigkeit des § 106 InsO nicht umfasst. Eine halbfertige Immobilie aber ist, wenn sie nicht fertiggestellt wird, wertlos. Die Übereignung hilft dem Bauherrn daher nur, wenn er über einen „Plan B“ für die Fertigstellung des Bauprojekts verfügt. Praktisch ist aber zumeist auch ein solcher Plan B mit teilweise nicht unerheblichen Mehrkosten für den Bauherrn verbunden.

In manchen Fällen sind allerdings beim insolventen Bauträger die für eine Fertigstellung erforderlichen Ressourcen bereits nicht mehr vorhanden. Der Insolvenzverwalter ist dann tatsächlich gar nicht in der Lage, eine Fertigstellung anzubieten. Auch in dieser Situation ist aber bei der Ausübung von Kündigungs- oder Rücktrittsrechten Vorsicht geboten, jedenfalls solange ein durch Vormerkung gesicherter Eigentumsverschaffungsanspruch noch nicht durchgesetzt ist. Vertragliche

Kündigungsrechte für den Fall der Insolvenz des Bauträgers dürften zwar grundsätzlich wirksam sein (vgl. BGH, Urt. v. 07.04.2016, VII ZR 56/15), durch eine Kündigung oder einen Rücktritt verliert der Bauherr jedoch seinen Anspruch auf Eigentumsverschaffung. Infolgedessen ist auch eine zu seinen Gunsten im Grundbuch eingetragene Auflassungsvormerkung zu löschen. Dem Bauherrn, der sich für diesen Fall nicht abgesichert hat, bleiben dann nur noch Schadensersatzansprüche, die lediglich eine Insolvenzforderung darstellen und zur Insolvenztabelle angemeldet werden können. Wirtschaftlich sind diese Forderungen nahezu wertlos.

Tritt die Insolvenz des Bauträgers erst nach der Fertigstellung der Immobilie ein, kann dies den Bauherrn oder Käufer nach wie vor treffen. Gewährleistungsansprüche stellen dann eine Insolvenzforderung dar und können gegenüber dem Bauträger nicht mehr durchgesetzt werden.

Absicherungsmöglichkeiten

Der beste Schutz gegen die vorstehend beschriebenen Risiken besteht für einen Bauherrn darin, sich einen Bauträger auszusuchen, der erst gar nicht insolvent wird. Zwar lässt sich eine Prognose über die Gefahr des Eintritts einer Insolvenz eines (potenziellen) Vertragspartners nie mit absoluter Sicherheit treffen, jedoch lässt sich ein möglicherweise erhöhtes Risiko durch eine Prüfung der Bonität des Bauträgers und seiner Finanzierungsstrukturen vielfach bereits im Vorfeld erkennen.

Den verbleibenden Risiken kann im Rahmen der Vertragsgestaltung Rechnung getragen werden. Wer als Bauherr beispielsweise über eine Vorauszahlungs- oder gar eine Fertigstellungsbürgschaft verfügt, kann die Verhandlungen mit dem Insolvenzverwalter über eine Fertigstellungsvereinbarung relativ entspannt angehen. Eine mit der Fertigstellungsbürgschaft vergleichbare Funktion kommt der sog. Baugarantiever sicherung zu. Die Phase der Gewährleistungsfrist nach Fertigstellung lässt sich über Kaufpreiseinbehalte oder Gewährleistungsbürgschaften absichern. Hier kann auch die Abtretung von Gewährleistungsansprüchen gegenüber den bauausführenden Handwerkern bereits im Bau trägervertrag ein Mittel zur Absicherung darstellen.

Folgerisiken bei Vermietung

Handelt es sich bei dem Bauherrn um einen Investor, der die Immobilie vermieten möchte, und hat er bereits Mietverträge über eine noch im Bau befindliche Immobilie abgeschlossen, ergeben sich Folgerisiken. Oftmals führt die Insolvenz des Bauträgers zu Verzögerungen bei der Fertigstellung. Infolgedessen ist der Bauherr ggf. nicht in der Lage, seine Pflichten aus dem Mietvertrag rechtzeitig zu erfüllen. Er sollte daher Möglichkeiten zur

Schadensminimierung gegenüber den Mietern und ggf. auch Kündigungsmöglichkeiten in den Mietverträgen prüfen.

Steuerliche Aspekte beim Bauherrn

Für ertragsteuerliche Zwecke sollten die auf den Erwerb der Immobilie gerichteten Aufwendungen des Bauherrn Anschaffungskosten darstellen.

Die Grunderwerbsteuer auf den Grundstückspreis zuzüglich der Baukosten entsteht im Regelfall bereits mit dem rechtswirksamen Abschluss des notariellen Kaufvertrags. Falls der Bauherr vor dem Übergang des rechtlichen Eigentums an der Immobilie von Kündigungs- oder Rücktrittsrechten Gebrauch macht, besteht unter der Voraussetzung einer zuvor fristgerechten und vollständigen Grunderwerbsteueranzeige die Möglichkeit, auch die Grunderwerbsteuerfestsetzung aufheben zu lassen und die Steuer zurückerstattet zu bekommen. Bei einem Erwerb der Immobilie im unfertigen Zustand, jedoch unter Übernahme der Verpflichtungen des Bauträgers aus den Verträgen mit Handwerkern/Baudienstleistern, ist zu prüfen, ob hierin ggf. eine zusätzliche Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer über den eigentlichen Kaufpreis hinaus zu sehen ist. Im Regelfall dürfte das nicht der Fall sein, soweit die Zahlungen auf den Zeitraum nach Übergang der Immobilie entfallen.

Soweit nach dem Erwerb eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung beabsichtigt ist, besteht im Grundsatz eine Vorsteuerabzugsberechtigung. Auch hier ist insbesondere bei der Übernahme von Zahlungsverpflichtungen des Bauherrn gegenüber Handwerkern/Baudienstleistern für den Zeitraum bis zum Übergang zusätzlich zu prüfen, ob ein Vorsteuerabzug aus den entsprechenden Rechnungen eventuell gefährdet ist, weil der Bauherr nicht der Leistungsempfänger ist.

Fazit

Die Insolvenz eines Bauträgers birgt für Bauherren vielerlei Risiken. Die einschlägige Rechtsmaterie ist hochkomplex. Angesichts der immensen wirtschaftlichen Bedeutung empfiehlt es sich daher, sowohl im Vorfeld bei der Vertragsgestaltung als auch dann, wenn mit der Insolvenz des Bauträgers der „Worst Case“ bereits eingetreten ist, qualifizierten fachlichen Rat einzuholen.

Ansprechpartner

Dr. Nikolai Weber
nikolai.weber@de.ey.com

Prof. Dr. Thomas Wagner
thomas.wagner@de.ey.com

Wird die SE attraktiver?

Bei der Societas Europaea verhandelt der EuGH die Arbeitnehmerbeteiligung. Der Generalanwalt plädiert für eine Lockerung.

Die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea, kurz SE), häufig auch Europäische Aktiengesellschaft genannt, wurde im Jahr 2001 eingeführt. Ihr Zweck: Unternehmen sollen EU-weit als rechtliche Einheit mit nationalen Niederlassungen auftreten und so den Binnenmarkt fördern und ihre Wettbewerbsfähigkeit erhöhen. Seither haben sich gut 4.000 Unternehmen für die SE entschieden. Rund 1.000 SEs existieren allein in Deutschland, darunter bekannte Namen wie Allianz, BASF, SAP und Siemens. Nun könnte eine anstehende Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) für zusätzliche Attraktivität sorgen. Im Kern geht es um die Frage, ob das sogenannte Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren nachträglich durchzuführen ist, wenn eine SE zunächst durch arbeitnehmerlose Gesellschaften gegründet wurde und erst im Anschluss die Kontrolle über Tochtergesellschaften mit Arbeitnehmern übernimmt.

Vorlage vom Bundesarbeitsgericht

Beim EuGH-Verfahren geht es um eine Vorabentscheidung; eingeleitet wurde es durch einen Vorlagebeschluss des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 17. Mai 2022 (Az.: 1 ABR 37/20). Hier hat Generalanwalt Jean Richard de La Tour in seinen Schlussanträgen grundlegende Standpunkte bezüglich der Pflicht zum Nachholen von Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren bei der Gründung einer SE dargelegt. Inhaltlich plädiert der Generalanwalt gegen die Notwendigkeit, das Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren nachträglich durchzuführen. Bisher galt bei der Aktivierung einer zunächst leeren SE die Praxis, dass das Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren durchgeführt werden muss. Dieses beinhaltet Verhandlungen zwischen Arbeitnehmervertretern und Unternehmensleitung über die Mitbestimmung in der SE.

Rechtsgrundlage

Die Rechtsgrundlage findet sich in der Richtlinie 2001/86/EG, auch bekannt als SE-Richtlinie. Diese schreibt vor, dass vor der Gründung einer SE Verhand-

lungen über die Beteiligung der Arbeitnehmer geführt werden müssen. Dieses Erfordernis greift selbstredend dann nicht, wenn die SE bei Gründung keine Beschäftigten hat. Um Umgehungsgestaltungen zu vermeiden, muss bisher das Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren aber nachgeholt werden, sobald die SE mit Leben gefüllt wird, wenn sie also aktiv nach außen erkennbar am Rechtsverkehr teilnimmt und etwa ihren Betrieb aufnimmt, Mitarbeitende einstellt usw.

Keine versehentliche Lücke in der Richtlinie

Nach den Schlussanträgen von Generalanwalt Jean Richard de La Tour ergibt sich aber eine Ausnahme von dieser Pflicht in der SE-Richtlinie. Dass darin ein Recht auf Nachholen des Beteiligungsverfahrens fehlt, sei keine versehentliche Lücke, sondern eine bewusste Entscheidung des Unionsgesetzgebers, die sich aus dem Kompromiss über das Vorher-nachher-Prinzip ergebe. Das Vorher-nachher-Prinzip besagt, dass der Status quo der Mitbestimmung einer in eine SE umzuwandelnden Gesellschaft auch nach dem Formwechsel erhalten bleibt. Dies gilt unabhängig davon, ob die SE danach möglicherweise die für die Mitbestimmung maßgeblichen Arbeitnehmerzahlen überschreitet. Der bisherige Status quo wird also „eingefroren“. War die Gesellschaft vor Formwechsel in die SE nicht mitbestimmt, ist sie es auch danach nicht. Der Generalanwalt führt hierzu aus, dass nur ausnahmsweise in Missbrauchsfällen das Nachholen des Beteiligungsverfahrens in Betracht kommen könne.

Sonderfall Vorrats-SE

Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH den Empfehlungen von Generalanwalt Jean Richard de La Tour folgen wird. Dessen Plädoyer ist nicht bindend, doch orientieren sich die Richter in der Regel daran. Daneben ist noch unklar, ob die EuGH-Entscheidung auch auf die Vorrats-SE anwendbar sein wird. Hier kommt die Besonderheit hinzu, dass im Zuge der Aktivierung einer Vorrats-SE verschiedene Gründungsvorschriften erneut anzuwenden sind. Bekommt diese dann Arbeitnehmer oder werden über Tochtergesellschaften Arbeitnehmer eingebracht, könnte dies möglicherweise wie eine Neugründung behandelt werden, was wiederum grundsätzlich zu einem Beteiligungsverfahren führt. Auf einen Missbrauch käme es dann nicht an.



EuGH Luxemburg

Börsenmantelgesellschaft

Die Vorrats-SE ist derzeit Gegenstand eines anderen Verfahrens, das dem BAG zur Entscheidung vorliegt. In diesem Verfahren geht es um die Frage, wann ein Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren in analoger Anwendung der einschlägigen Vorschriften des Gesetzes über die Beteiligung der Arbeitnehmer in einer Europäischen Gesellschaft (SEBG) auch bei einer Vorrats-SE nachzuholen sei. Das OLG Düsseldorf hatte zu dieser Thematik in einer Entscheidung im Jahr 2009 (Beschluss v. 30. März 2009, I-3 Wx 248/08) ausgeführt, dass in Bezug auf die Vorrats-SE das Arbeitnehmerbeteiligungsverfahren in analoger Anwendung der Vorschriften der §§ 1 Abs. 4, 18 Abs. 3 SEBG über eine Neuverhandlungspflicht bei strukturellen Änderungen nachzuholen sei, sobald die Vorrats-SE wirtschaftlich neu gegründet [wird], namentlich mit einem Unternehmen ausgestattet wird und infolgedessen über Arbeitnehmer verfügt. Eine weitere Präzisierung dieser Voraussetzungen erfolgte in der Entscheidung des OLG Düsseldorf allerdings nicht, da es darauf im konkreten Fall letztlich nicht ankam. Das ArbG Bamberg hat diese Thematik sodann in einer Entscheidung im Jahr 2021 (Beschluss v. 8. September 2021, 4 BV 31/20) erstmals wieder aufgegriffen und abweichend vom OLG Düsseldorf ausgeführt, dass das Beteiligungsverfahren bereits in analoger Anwendung der §§ 4 ff. SEBG (und nicht erst nach § 18 Abs. 3 SEBG analog) nachzuholen sei. Nach diesen Vorschriften bestehe die Pflicht zur Nachholung, sobald die Vorrats-SE aktiviert werde und Arbeitnehmer für Verhandlungen zur Verfügung stünden. Dabei sei es nicht erforderlich, dass die SE selbst Arbeitnehmer habe, sondern es genüge vielmehr, wenn in einer Tochter-

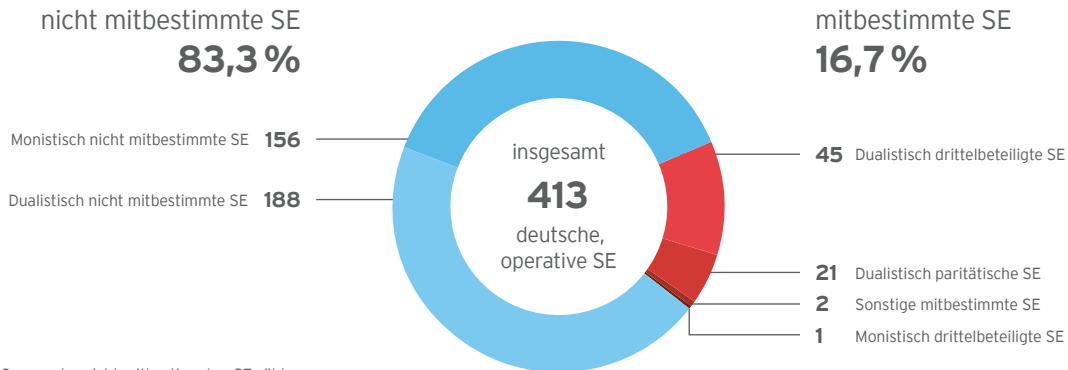
gesellschaft Arbeitnehmer beschäftigt seien. Die Entscheidung des ArbG Bamberg wurde in zweiter Instanz durch das LAG Nürnberg mit Beschluss vom 1. September 2022, 3 TaBV 29/21 korrigiert und in Bezug auf eine Vorrats-SE entschieden, dass in dem konkreten Fall keine Pflicht zur Nachholung des Beteiligungsverfahrens bei Eintritt einer Vorrats-SE bestünde. Ein Beteiligungsverfahren sei bei einer wirtschaftlichen Aktivierung – so das LAG Nürnberg – allenfalls dann nachzuholen, wenn die SE selbst mit einem Unternehmen ausgestattet werde und die SE wenigstens zehn Arbeitnehmer beschäftige.

Die nunmehr anstehende Entscheidung dürfte mit Spannung erwartet werden, genießt doch die Vorrats-SE aufgrund ihrer flexiblen Einsatzmöglichkeit im Rahmen von Transaktionen und Konzernumstrukturierungen große Relevanz in der Praxis. Zudem ist im Zuge des Zukunftsfinanzierungsgesetzes eine Ergänzung des § 44 Abs. 8 BörsG vorgesehen, die eine SE zukünftig als Rechtsform für eine Börsenmantelgesellschaft (BMAG) erlaubt. BMAGs wären dann unter bestimmten Voraussetzungen zur Durchführung eines Verhandlungsverfahrens nach dem SE-Beteiligungsgesetz verpflichtet.

Es bleibt allerdings abzuwarten, inwieweit die Entscheidung des BAG zur Vorrats-SE auch allgemeine Erläuterungen zur Frage der generellen Anwendbarkeit der Regelungen des Arbeitnehmerbeteiligungsverfahrens auch auf die Vorrats-SE enthalten wird. Grund ist, dass es in dem vom LAG Nürnberg vorgelegten konkreten Fall um den Beitritt einer SE als Komplementärin zu einer KG geht.

→

Weitgehend nicht mitbestimmt



Zur Gruppe der nicht mitbestimmten SE zählen auch die SE, die als Komplementär einer KG oder KGaA fungieren. Teilweise besteht hier aber eine Mitbestimmung in der KGaA.

Quelle:
Hans-Böckler-Stiftung und ETUI

Vorteilhaft bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten ...

Die Einführung der Rechtsform der SE hat nicht dazu geführt, dass nationale Rechtsformen überflüssig oder unbeachtlich wurden. Vielmehr erfolgen Neugründungen weiterhin überwiegend in den jeweils einschlägigen nationalen Rechtsformen. Trotzdem ist die SE eine spannende und attraktive Unternehmensform. Denn sie ermöglicht geschäftliche Freiheit und Flexibilität über Grenzen hinweg. Sie kann in jedem EU-Mitgliedstaat gegründet werden. Eine Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat ist jederzeit unproblematisch möglich. Das senkt die Eintrittsbarrieren und erleichtert die Expansion. Die SE vereinfacht die Unternehmensstruktur, erlaubt eine effizientere Organisationsform und ermöglicht darüber hinaus Unternehmensfusionen über nationale Grenzen hinweg. Vor allem große Unternehmen entscheiden sich für die Rechtsform der SE: Sie signalisiert Professionalität, Stabilität und Größe und weist das Unternehmen als echten Player in Europa aus.

... aber komplexe Regeln

Als nachteilig werden häufig die komplexen gesetzlichen Rahmenbedingungen sowohl auf europäischer als auch auf nationaler Ebene angesehen, die bei Gründung und Führung einer SE zu beachten sind. Zum Teil wird deshalb auf bereits gegründete SE-Vorratsgesellschaften zurückgegriffen, die dann in vorhandene Konzernstrukturen als neue Holding oder Zwischenholding integriert werden. Zudem hat der EU-Gesetzgeber in den letzten Jahren vermehrt Anstrengungen unternommen, um die Regulierung der SE zu verbessern und Barrieren

für Unternehmen abzubauen. Dies betrifft insbesondere Anpassungen der Regelungen zu Führungsstrukturen und Arbeitnehmerbeteiligung innerhalb von SEs.

Sowohl die SE als auch ihr deutsches „Pendant“, die AG, haben grundsätzlich ähnliche Organstrukturen mit Vorstand und Aufsichtsorgan, wobei die SE flexiblere Optionen für die Organstruktur bietet. Hier besteht die Möglichkeit, sich für ein monistisches System zu entscheiden, mit einem Verwaltungsrat, der gleichzeitig die Leitungs- und Überwachungsfunktion erfüllt und an eine angloamerikanische Governance erinnert. Die Arbeitnehmerbeteiligung wird für SEs durch die SE-Verordnung geregelt, während deutsche AGs der Mitbestimmungsgesetzgebung unterliegen. Die Gründung einer AG erfolgt gemäß dem deutschen Aktiengesetz, während die SE-Gründung durch die europäische SE-Verordnung geregelt ist.

Ansprechpartner

Nina Reinecke
nina.reinecke@de.ey.com

Dr. Patrick Nordhues
patrick.nordhues-external@de.ey.com

Maximilian Strauß-Kallwass
maximilian.strauss@de.ey.com

Die EuGH-Urteile zur SCHUFA betreffen auch KI

Unternehmen müssen Scoring-Verfahren und automatisierte Entscheidungen neu beurteilen und möglicherweise anpassen.

Unternehmen, die sich auf Scoring-Verfahren und damit verbundene automatisierte Entscheidungen stützen, müssen nach entsprechenden Urteilen des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) ihre Verarbeitungsprozesse überprüfen. Denn der EuGH hat solche Praktiken nur unter engen Voraussetzungen für zulässig erklärt. Grundsätzlich verboten ist, dass sich Unternehmen als Kunden von Wirtschaftsauskunfteien maßgeblich und allein auf die eingekauften Score-Werte verlassen. Für viele Unternehmen dürfte das Urteil in Zeiten von künstlicher Intelligenz (KI) von besonderem Interesse sein, da sich die Argumente auf Verarbeitungen mit KI-Systemen übertragen lassen können. So dürften Verarbeitungen im (teilweise) autonom agierenden Teil der KI-Systeme als auch der Output dieser Systeme regelmäßig entsprechende datenschutzrechtliche Probleme aufwerfen und müsste den engen Bedingungen des EuGH nach Art. 22 Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) entsprechen. Auch sind Unternehmen gehalten, ihren Löschanforderungen nachzukommen, wenn sie (noch) Daten aus öffentlichen Registern in ihren internen Datenbanken speichern, die nicht mehr in den Registern verfügbar sind.

Der Sachverhalt

Der EuGH entschied am 7. Dezember 2023 in zwei Verfahren, C-634/21 sowie den verbundenen Rechtssachen C-26/22 und C-64/22, über Rechtsfragen zum Scoring von Krediten durch Wirtschaftsauskunfteien und zur Speicherung von Daten aus öffentlichen Registern. Im Ergebnis entschied der EuGH Folgendes:

- ▶ Scoring ist als automatisierte Einzelfallentscheidung einzuordnen. Das hat zur Folge, dass Unternehmen nicht ausschließlich auf der Grundlage von Scorings, beispielsweise der SCHUFA, entscheiden dürfen, ob sie Verträge mit Kunden abschließen.
- ▶ Es besteht eine Löschpflicht für gespeicherte Daten aus öffentlich zugänglichen Registern, sobald diese Daten dort entfernt werden.

In der Rechtssache C-634/21 befasste sich der EuGH mit einem Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichts Wiesbaden. Dabei ging es um die Geschäftspraktiken von Wirtschaftsauskunfteien im Kontext der Kreditwürdigkeitsbewertung. Konkret klagte eine Person, die eine negative Kreditauskunft erhalten hatte, was zur Ablehnung eines Kredits führte, gegen die SCHUFA Holding AG. Dazu entschied der EuGH, dass schon das Scoring bei der SCHUFA als eine „automatisierte Entscheidung im Einzelfall“ im Sinne von Art. 22 Abs. 1 DSGVO einzuordnen ist und nicht nur die spätere Ablehnung des Kreditantrags durch die Bank. Demnach genügt es, wenn die spätere Entscheidung der Bank „maßgeblich“ davon abhängt, wie wahrscheinlich es ist, dass ein Dritter ein Vertragsverhältnis mit dieser Person begründen, durchführen oder beenden wird. Eine genaue Definition für „maßgeblich“ ließ der EuGH offen. Demnach ist für jede menschliche Entscheidung, die maßgeblich auf einer automatisierten Entscheidung beruht, eine gesetzliche Rechtsgrundlage bzw. eine Einwilligung erforderlich. Zudem hat das EuGH-Urteil für Wirtschaftsauskunfteien zur Folge, dass diese ohne entsprechende Rechtsgrundlage eine

ausdrückliche Einwilligung für eine Score-Wert-Berechnung einholen müssen, sofern keine nationale Rechtsgrundlage besteht. Ob die deutsche Regelung in § 31 Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) eine solche Rechtsgrundlage darstellen kann, muss nun das Verwaltungsgericht Wiesbaden klären. Darüber hinaus hat das Bundeskabinett am 7. Februar 2024 einen Entwurf zur Änderung des BDSG beschlossen. Als Reaktion auf das EuGH-Urteil ist eine Neuregelung der Rechtsgrundlage für das Scoring vorgesehen, die Verbraucherinnen und Verbraucher besser schützen soll.

Löschpflichten

In den verbundenen Rechtssachen C-26/22 und C-64/22 befasste sich der EuGH mit einer Klage gegen das Land Hessen. Der Fall konzentrierte sich auf die Speicherung von SCHUFA-Daten zur Restschuldbefreiung. Die Daten, die aus einem öffentlichen Register stammten, wurden auch nach ihrer Löschung aus dem öffentlichen Register weiterhin drei Jahre gespeichert. Der EuGH entschied, dass Wirtschaftsauskunfteien personenbezogene Daten, die sie aus öffentlichen Registern erheben, löschen müssen, wenn diese Informationen in den öffentlichen Registern nicht mehr verfügbar sind.

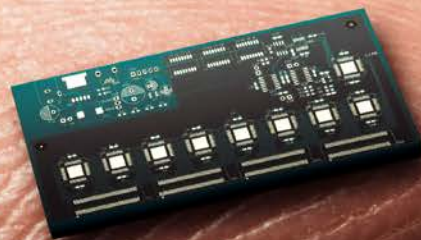
Ansprechpartner

Eric Meyer
eric.meyer@de.ey.com

Madeleine Marianne Huber
madeleine.marianne.huber@de.ey.com



Die Welt in einem Sandkorn



In der vernetzten Welt des 21. Jahrhunderts spielen **Mikrochips** eine so unsichtbare wie fundamentale Rolle. Kaum größer als ein Sandkorn bestimmen sie unser Leben: von der Kaffeemaschine über das Smartphone bis hin zu unseren Mobilitätssystemen. Die Digitalisierung und das Streben nach smarter, effizienter Technologie gehen mit komplexeren, leistungsfähigeren Mikrochips einher. Inzwischen bestimmen sie sogar die Weltpolitik. Es geht um strategische Fähigkeiten. Deutschland zum Beispiel ist bereit, Milliarden Euro an Subventionen für die Ansiedlung von Chipfabriken zu zahlen. Grund genug für das Tax & Law Magazine, einen Blick in diesen Kosmos zu werfen.

Transistoren, Schaltkreise, Moore's Gesetz

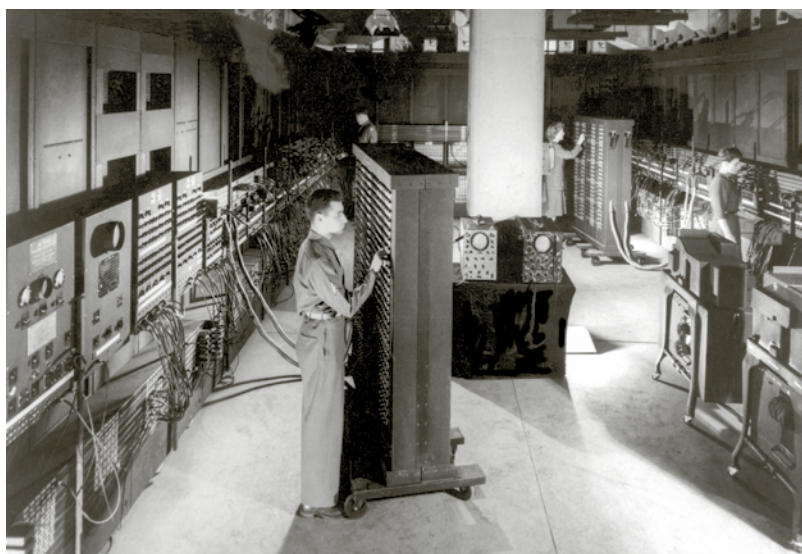
Am Anfang steht der Transistor, ein kleines Bauteil, das als Schalter im elektrischen Stromkreis fungiert. Die Erfindung von William Shockley, John Bardeen und Walter Brattain aus dem Jahr 1948 revolutionierte die Elektronik, indem sie die Grundlage für die Miniaturisierung und Effizienzsteigerung elektronischer Geräte schuf. Dieser Durchbruch ermöglichte es, von den großvolumigen, energieintensiven Elektronenröhren, wie sie im ENIAC (Electronic Numerical Integrator and Computer) verwendet wurden, zu weitaus kleineren, leistungsfähigeren Bauteilen zu wechseln.

Mit der Erfindung des integrierten Schaltkreises durch Jack Kilby und Robert Noyce gelang es Ende der 1950er-Jahre, mehrere Transistoren auf einem einzigen Siliziumchip zu vereinen. Gordon Moores Beobachtung, dass sich die Anzahl der Transistoren auf einem Chip etwa alle zwei Jahre verdoppelt, bekannt als Moore's Gesetz, spiegelt die rasante Entwicklung in diesem Bereich wider.

Heute beherbergen Mikroprozessoren wie der Apple M1 Ultra bis zu 114 Mrd. Transistoren auf einer Fläche, die kleiner ist als ein menschliches Haar. Diese atemberaubende Miniaturisierung stößt jedoch an physikalische Grenzen, was die Forschung in Richtung alternativer Technologien wie Quantencomputer treibt. →

Foto: Getty Images | MirageC, picture alliance / United Archives | 91050 / TopFoto

Der **ENIAC** setzte 1950 Elektronenröhren ein.



Weltweiter Umsatz der Halbleiterindustrie

in Milliarden US-Dollar



Empfindliche Lieferkette

Vor drei Jahren waren Neuwagen plötzlich knapp, die Preise für junge Gebrauchtautos schossen in die Höhe. Warum? Durch die Corona-Pandemie war die globale Wertschöpfungskette der Chip-industrie ins Stocken gekommen. Mit der Zentralisierung der Wafer-Produktion in Asien, insbesondere in China, Taiwan und Südkorea, und der energieintensiven Herstellung, die zuletzt durch Stromausfälle und -preisanstiege beeinträchtigt wurde, stehen die Hersteller vor erheblichen Herausforderungen. Während die Automobilindustrie direkt unter dem Mangel an Halbleitern in den Fabriken litt, wurden beispielsweise die Engpässe bei der Playstation 5 von Sony durch den Mangel an spezieller Isolierfolie für Trägerplatten verursacht.

Die weltweite Nachfrage nach Mikrochips bleibt hoch und die Branche steht vor der Herausforderung, die Produktionskapazitäten zu erweitern und gleichzeitig die Lieferketten gegen zukünftige Schocks abzusichern. Die Europäische Union hat auf diese Krise mit dem Plan reagiert, bis 2030 erhebliche Investitionen in die Halbleiterproduktion zu tätigen, um die Abhängigkeit von asiatischen Lieferanten zu verringern.

Silizium, Wafer, Foundries

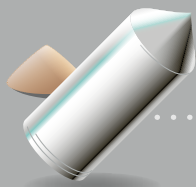
Die Herstellung von Mikrochips ist ein komplexer Prozess, der Präzision und technologisches Know-how auf höchstem Niveau erfordert. Ausgangspunkt ist Silizium, ein Halbleitermaterial, das aus Quarzsand gewonnen und zu hauchdünnen Platten, den sogenannten Wafers, verarbeitet wird. In einem mehrstufigen Prozess erhalten diese Wafers ihre komplexe Struktur. Zu den Kerntechniken zählen dabei die Fotolithografie, bei der mittels

Lichts extrem feine Muster auf den Wafer projiziert werden, das Ätzen, um diese Muster in das Silizium einzuarbeiten, und das Dotieren, um die elektrische Leitfähigkeit gezielt zu verändern. Aus einem einzigen Wafer können so Hunderte von Mikrochips entstehen.

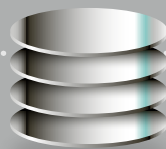
Die Fertigung der Mikrochips ist global stark vernetzt und spezialisiert. Während sich Designunternehmen, auch „Fabless-Unter-

nehmen“, also „fabriklose“ Unternehmen genannt, weil sie selbst nichts produzieren, auf die Architektur der Chips konzentrieren, übernehmen Foundries (Auftragsfertiger) die physische Herstellung der Silizium-Wafers. Diese Arbeitsteilung spiegelt die hohe Komplexität und die enormen Kosten wider, die mit der Chipproduktion verbunden sind.

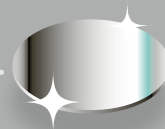
So entsteht ein Mikrochip



Sand wird geschmolzen und zu einem **Siliziumzylinder** (Ingot) gezogen



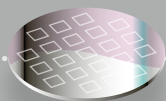
Dieser wird zu Silizium-Wafers in Scheiben **geschnitten**



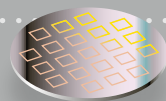
Der Wafer wird **poliert**



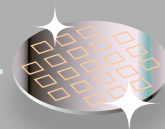
... und mit Fotolack **beschichtet**



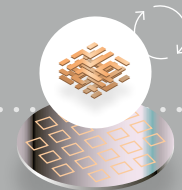
Eine **Trennschicht** wird aufgetragen



Eine **Kupferfüllung** dient als leitende Verbindung



Überschüssiges Material wird **wegpoliert**



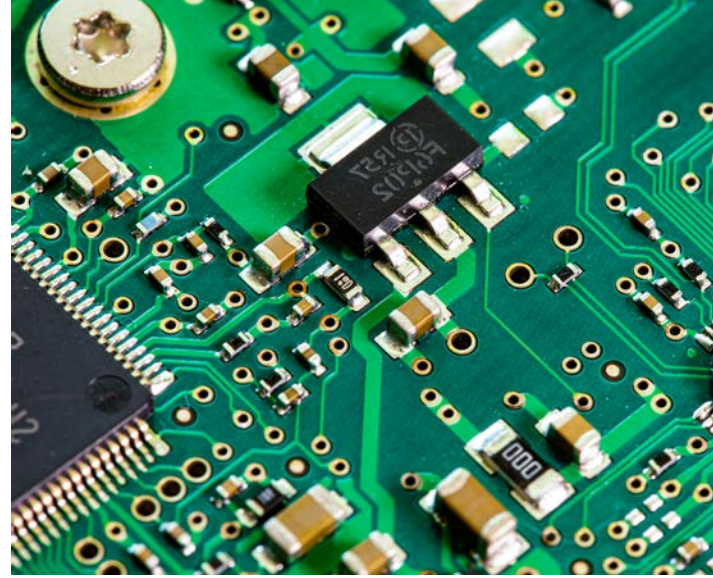
die vorherigen Schritte werden mehrfach wiederholt: eine **dreidimensionale Chipstruktur** entsteht

Taiwan, Südkorea, Japan

Taiwan steht mit TSMC an der Spitze der Chipfertigung und beliefert Kunden wie Nvidia, AMD, Apple und Tesla. Die Regierung in Taipeh hat die Mikrochipindustrie durch Forschungs- und Entwicklungshilfen, steuerliche Anreize und Infrastruktur stark unterstützt. Zudem sind viele der jungen Menschen, die in den USA studiert haben, zurückgekehrt und haben ihr Know-how in die aufkeimende Halbleiterindustrie eingebracht. TSMC hat selbst viele Milliarden investiert und kontinuierlich die Produktionsprozesse verbessert.

Südkorea, vertreten durch Samsung und SK Hynix, dominiert den Markt für Speicherchips, während Japan wichtige Materialien und Technologien liefert. In Europa sticht ASML hervor, das exklusiv fortschrittliche Lithografiemaschinen entwickelt. In den USA initiierte Präsident Joe Biden den CHIPS and Science Act (CHIPS steht für Creating Helpful Incentives to Produce Semiconductors). Mit rund 280 Mrd. US-Dollar soll die inländische Forschung und Herstellung von Halbleitern gefördert werden. China strebt mit Initiativen wie „Made in China 2025“ danach, seine Position in der Halbleiterindustrie zu stärken und unabhängiger vom globalen Markt zu werden (160 Mrd. US Dollar). Südkorea stellt 490 Mrd. US Dollar Investitionsvolumen in den Ring und allein TSMC will rd. 110 Mrd. US Dollar in den Bau einer Fabrik investieren. Auch Japan und Indien investieren, wenn auch längst nicht in solchen Dimensionen.

In der EU trat im September 2023 der European Chips Act (EU Chips Act) in Kraft. Mit dem europäischen Chip-Gesetz will die EU die Halbleiterknappheit angehen und Europas technologische Führungsrolle stärken. Es mobilisiert 43 Mrd. Euro an öffentlichen und privaten Investitionen. Bislang zeigten jedoch ausschließlich Deutschland und Spanien ihren Willen und die Entschlossenheit, den Ankündigungen Taten folgen zu lassen. In Deutschland sind bereits 48 Mrd. Euro in vier Großprojekte von Intel, Infineon, ZF/Wolfspeed und dem TSMC-Konsortium verplant, die zu rund der Hälfte aus Bundesmitteln finanziert werden. Die EU genehmigte im Sommer des Vorjahres Staatshilfen für Produktionsanlagen, Fertigungsstätten und zur Entwicklung. Gut 30 Projekte liegen dabei in Deutschland.



Wo die Halbleiter hergestellt werden

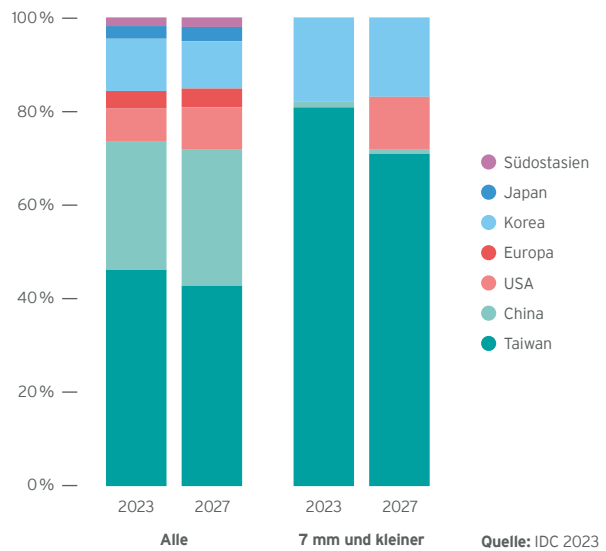
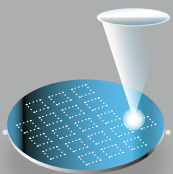
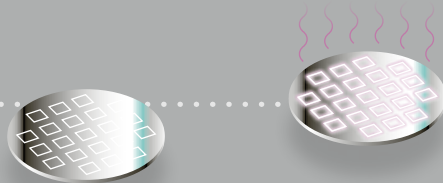


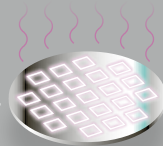
Foto: picture alliance / Zoonar | Michael C. Turner



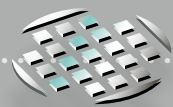
ein Raster identischer Chipstrukturen wird mit Licht auf den Lack **projiziert**



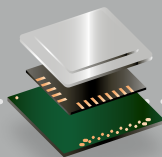
Die belichteten Stellen werden **entfernt**



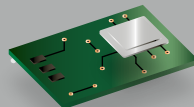
Die Struktur wird in den Wafer **geätzt**



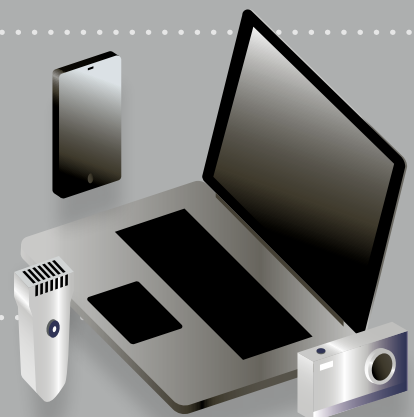
Der Wafer wird in einzelne Chips **geschnitten**



Anbringen der **Kontaktierungen**



Der **Mikrochip** ist bereit ...



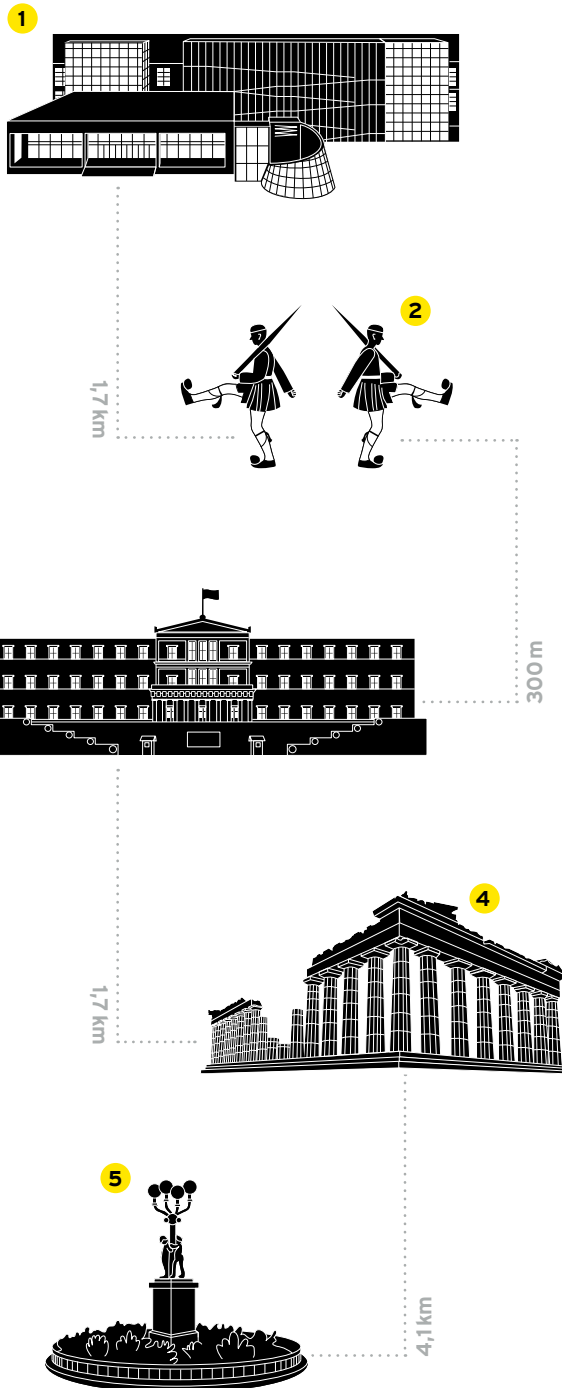
... für den Einsatz in zahllosen **elektronischen Geräten**

Mein Athen



Konstantina Galli ist Partnerin in unser „International Tax & Transaction Services“-Praxis in Athen und seit 2012 bei EY.

konstantina.galli@gr.ey.com



In dieser Stadt habe ich die unterschiedlichsten Phasen erlebt: von der spannungsgeladenen Aufregung zur Olympiade 2004 über die Euro-Krise ab 2011 bis zur heutigen wirtschaftlichen Erholung. Am liebsten erlebe ich Athen im Frühling. Der Sommer ist selbst für Einheimische zu heiß, der Winter zu trist und der Herbst scheint leider verloren gegangen zu sein.

Meine Lieblingstour beginnt in der **1 Nationalgalerie** mit ihren klaren modernen Linien. Zwar gibt es Diskussionen, ob das Bauwerk der Stadt und ihrer umgebenden Landschaft ausreichend huldigt, doch mir gefällt es. Durch die Glasflächen dringt natürliches Licht und hebt die düstere Stimmung auf, die manche Museen ausstrahlen. Besonders liebe ich die Maler des 19. Jahrhunderts und die „Bayerische Epoche“ mit herausragenden Vertretern der Münchner Schule wie Gysis, Lytras oder Iacovidis. Für einen Kaffee danach empfehle ich den Brasilianischen Platz mit charmanten Cafés, Bars und Bäckereien und einer bunten Menschenmenge.

Weiter geht es zum zentralen **2 Syntagma**, dem Platz der Verfassung. Hier musste der aus Bayern stammende König Otto 1843 die Einführung einer konstitutionellen Monarchie verkünden – mit dem Absolutismus war es damit in Griechenland vorbei. Für geschichtsträchtige Abwechslung sorgt heute der alltägliche Wachwechsel am Grabmal des unbekanntes Soldaten. Die Evzonen genannten Gardisten müssen mindestens 1,87 Meter groß sein und beim Marschieren mit den Füßen Schulterhöhe erreichen.

Östlich befindet sich das **3 Parlament**. Immerhin, dieser Einschub muss sein, gab es im antiken Athen bereits vor zweieinhalb Jahrtausenden eine Demokratie, die fast zwei Jahrhunderte währte. Während der Euro-Krise fanden vor dem Parlament immer wieder Demonstrationen statt. Aber auch diese Bewährungsprobe haben die Griechen überstanden.

Zum Mittagessen hätten wir die Wahl: asiatische Küche in einem der urigen Läden in den engen Gassen unterhalb des Platzes oder traditionelles griechisches Meze im gemütlichen Kafeneio in der Plaka. Danach wäre Zeit für Schaufensterbummeln und Shopping in der Ermou-Straße und Umgebung. In den letzten Jahren haben sich mehrere Marken mit eigenem Stil und hoher Qualität etabliert, die einen willkommenen Kontrast zur globalen Einheitsmode darstellen.

Über allem thront die **4 Akropolis** auf einem Hügel. Das Wahrzeichen beherbergt die Überreste des Parthenon und den Tempel der Göttin Athene. Zusammen mit dem Akropolis-Museum und dem antiken Markt zählt das Ensemble zu den absolut sehenswerten Highlights.

Den Abend verbringe ich gern in **5 Kypseli**, einem Viertel, das man je nach Sichtweise als aufkommend oder als von Gentrifizierung bedroht bezeichnen könnte. Für mich verkörpert die Gegend um den Agios-Georgios-Platz das wahre, urbane Athen. Abhängig von der Stimmung könnte der Abend mit einem Live-Musik-Event im Areos-Park, einem Film in einem Open-Air-Kino – ein typisch athenisches Erlebnis – oder einfach mit einem gemütlichen Spaziergang entlang einer Fußgängerzone enden.

Impressum

Herausgeber

EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
Ernst & Young Law GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart

T +49 711 9881 15572
TLM@de.ey.com

Redaktion

Alexander Ludwig Reiter, Dr. Andreas Bolik, Hermann Ottmar Gauß,
Daniel Käshammer, Dr. Cornelia Kindler, Nico Schönberg,
Kerstin Bangen, Sophia Schuhmann

Das Tax & Law Magazine entsteht durch ein fantastisches Team. Neben der Redaktion und den Autoren haben u. a. noch folgende Personen nennenswert an dieser Ausgabe mitgewirkt: Clara Scheffler, André Thoß, Isil Yalciner

Redaktionsschluss

18. März 2024

Gestaltung

Fuenferken Design AG, Wiesbaden / Berlin / München

Druck

Druckhaus Sportflieger

Das nächste Tax & Law Magazine erscheint im Juni 2024

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2024 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

GSA Agency
FWE 0324-054
ED 18.03.2026



Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de

Kennt grenzenloses Arbeiten wirklich keine Grenzen?

Mitarbeitende agieren und entscheiden immer häufiger grenzenlos, arbeiten im und aus dem Ausland und verlängern sogar ihren Urlaub. Doch #workation oder #worklifebalance kommen häufig mit steuerlichen und rechtlichen Fallstricken daher, die es zu beachten gilt.

Erfahren Sie mehr:
ey.com/grenzenloses-arbeiten



The better the question.
The better the answer.
The better the world works.