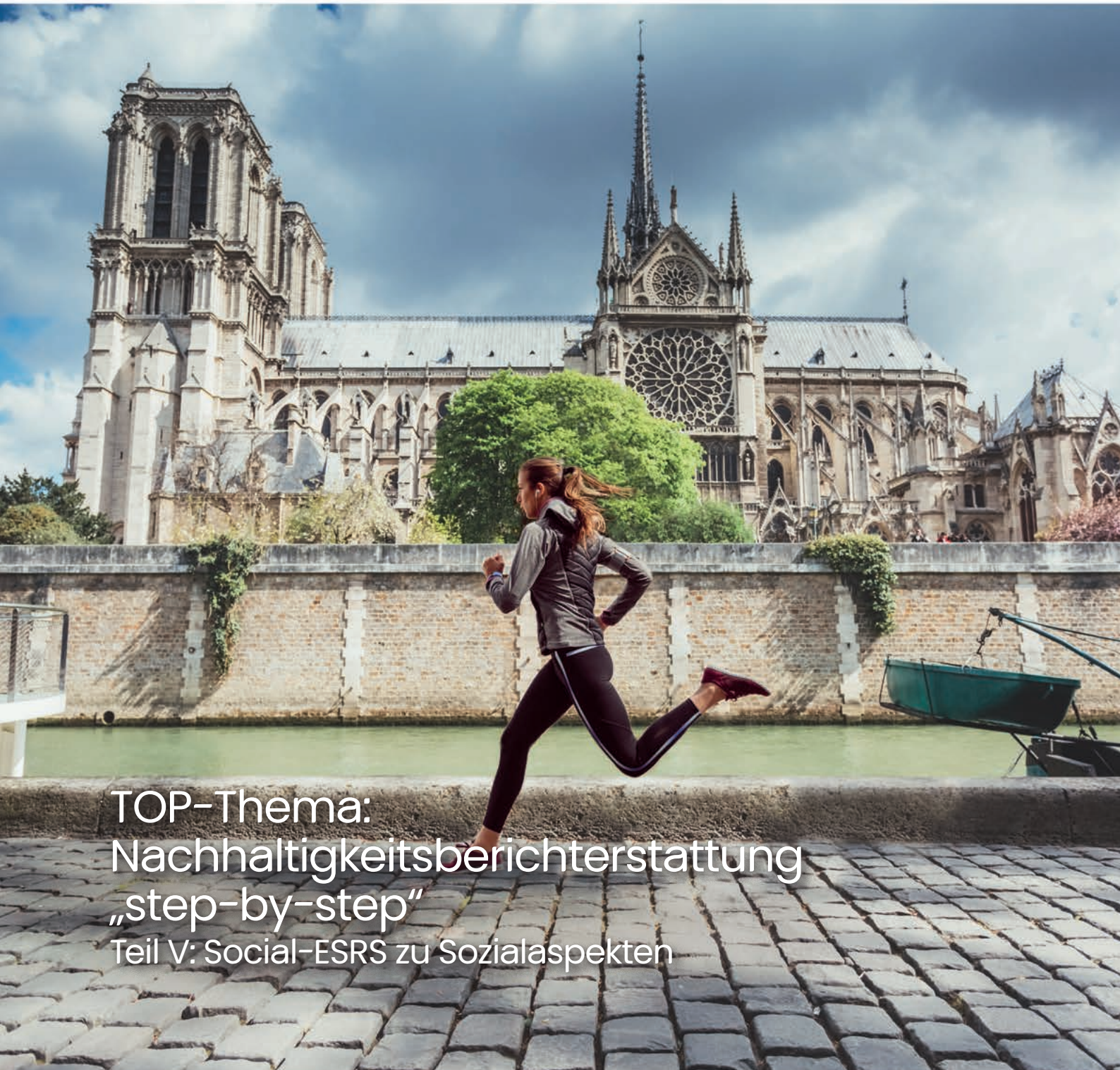
PKF DEUTSCHLAND

Nachrichten 07-08|24



TOP-Thema: Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Teil V: Social-ESRS zu Sozialaspekten

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Diese Sommer-Doppelausgabe eröffnen wir mit der Fortsetzung unserer Reihe zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung**. Im Teil V geht es um das „S" aus den ESG-Anforderungen: Dazu geben wir einen Überblick über die **Social-Standards** und die zahlreichen Berichtspflichten für nahezu alle Unternehmen; im Mittelpunkt stehen die Arbeitnehmerbelange. Im zweiten Beitrag grenzen wir die **Unterschiede** zwischen dem vergangenheitsorientiert **vereinfachten** und dem zukunftsorientiert anspruchsvolleren **betriebswirtschaftlichen Ertragswertverfahren** ab: Ein aktuelles BFH-Urteil eröffnet die freie Wahl des Verfahrens bei bestimmten Bewertungsanlässen und damit das Ausnutzen von Unterschieden hinsichtlich der Parameter Zinsen und Erträge.

Der erste Beitrag in der nachfolgenden Rubrik Recht befasst sich mit der **Pflicht zur Meldung von Auslandszahlungen** – die auch für Privatpersonen gilt. Danach gehen wir auf eine interessante Gestaltung in Zusammenhang mit Nießbrauch ein, die durch ein aktuelles Urteil eröffnet wird. Anschließend haben wir Ihnen einen Praxisfall zu einem **Liquidationsverfahren einer kleinen Kapitalgesellschaft** aufbereitet. In dieser Ausgabe wird der **typische Ablauf aus handelsrechtlicher Sicht** dargestellt. In der kommenden Ausgabe werden wir einen Blick auf die Besteuerungswirkungen werfen.

Unter der Rubrik Kurz notiert haben wir einige interessante Themen im Angebot, insbesondere zur kürzlich erfolgten Aktualisierung des Schreibens zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff" (**GoBD**) durch das Bundesfinanzministerium.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen machen wir auf unserer Reise durch europäische Nachbarstaaten Halt in Frankreich. Trotz Tour de France und Olympia liegt der Fokus auf Natur und Kultur. Sofern Sie Ihren Sommerurlaub noch vor sich haben, wünschen wir einen schönen und erholsamen Verlauf.

Ihr Team von PKF

Titelfoto: Nôtre Dame und das Seine-Ufer in Paris

TOP-Thema

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Inhalt

Rechnungslegung & Finanzen

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“ – Teil V: Social-ESRS zu Sozialaspekten 4

Steuern

Anteilsbewertung: Vereinfachtes oder betriebswirtschaftliches Ertragswertverfahren? 7

Recht

Meldepflicht von Auslandszahlungen für Privatpersonen 8

Liquidationsverfahren bei einer kleinen Kapitalgesellschaft – Teil I: Fallbeispiel zum typischen Ablauf 10

Pflichtteilsrecht: Nießbrauch nicht zwingend eine Schenkung 13

Kurz notiert

Verstoß gegen formelle Anforderungen als Anlass zur Versagung einer Steuerbefreiung 14

GoBD: Neues Schreiben der Finanzverwaltung 15

Umwandlung: Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung 15

Anne Schlarmann

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

Teil V: Social-ESRS zu Sozialaspekten

Neben der in der letzten Ausgabe vorgestellten ökologischen Dimension nimmt die soziale Perspektive eine weitere relevante Säule der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein, die aus keinem Unternehmen wegzudenken ist.

1. 1. Social-ESRS im Überblick

Die Standards im Bereich „Social“ gliedern sich wie folgt auf:

- ESRS S1 – Eigene Belegschaft
- ESRS S2 – Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette
- ESRS S3 – Betroffene Gemeinschaften
- ESRS S4 – Verbraucher und Endnutzer

Die ESRS S1 und S2 weisen inhaltlich starke Ähnlichkeiten auf, da nahezu identische Angaben und Datenpunkte abgefragt werden. Jedoch unterscheidet sich der Kreis der betrachteten Personen klar. Die Standards unterteilen sich jeweils in die Unterthemen Arbeitsbedingungen, Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle sowie sonstige arbeitsbezogene Rechte. Im Gegensatz zum ESRS S1 bestehen in den Standards S2, S3 und S4 keine Angabepflichten zu den sog. Parametern, also zu qualitativen Aussagen und quantitativen Kennzahlen bspw. zur Geschlechterverteilung. Es werden lediglich Angaben zu Strategien, Maßnahmen und Zielen gefordert. Anforderungen zu Parametern sollen erst später mit der Veröffentlichung weiterer Sets ergänzt werden.

2. Umfang der Berichterstattung

Die über soziale Aspekte zu berichtenden Angaben sind über die Wesentlichkeitsanalyse (siehe Teil II

Blick über Paris

unserer Reihe in den PKF-Nachrichten 04/2024) einzugrenzen. Wird ein sozialer Standard aufgrund mangelnder Wesentlichkeit nicht in die Berichterstattung einbezogen, kann eine Begründung für die Unwesentlichkeit mit aufgenommen werden. Sobald ein Thema/Unterthema als wesentlich deklariert wurde, ist hierzu über Strategien, Maßnahmen und Ziele zu berichten. Angaben zu Parametern unterliegen einer erneuten Wesentlichkeitsbeurteilung: Eine Berichterstattung hat nur zu erfolgen, wenn die Information durch den Parameter für das Verständnis des jeweiligen Themas/Unterthemas relevant ist.

3. Aufbau der Standards und Angabepflichten

Wie die Standards zum Bereich Environmental sind auch die sozialen Standards grundsätzlich gleich aufgebaut hinsichtlich der notwendigen Angaben zum Ziel des Standards, zum Zusammenspiel mit anderen ESRS sowie bezüglich der dann folgenden Angabepflichten. Anders als in den Environmental-ESRS fehlen hier aber Governance-Aspekte. So bauen sich die Angabepflichten des ESRS S1 bis S4 wie folgt auf:

- Strategie (Strategy and business model, **SBM**)
- Management der IROs (impact, risk and opportunity management, **IRO**)
- Parameter und Ziele (Metrics and targets, **MT**)

4. Einblick in den ESRS S1: Eigene Belegschaft

Der ESRS S1 widmet sich der eigenen Belegschaft im Unternehmen. Mit 17 Angabepflichten (vgl. Tab. 1), die in 3 Unterthemen sowie 17 Unter-Unterthemen aufgeteilt sind, ist er mit Abstand der umfangreichste aller ESRS.

Wurde im Rahmen der übergeordneten Wesentlichkeitsanalyse (siehe Teil II unserer Reihe in den PKF-Nachrichten 04/2024) festgestellt, dass der Themenbereich „Eigene Belegschaft" für das Unternehmen wesentlich ist, so ist diese Thematik in den Nachhaltigkeitsbericht mit aufzunehmen. Dies dürfte in der Praxis allerdings vermutlich auf nahezu jedes berichtspflichtige Unternehmen zutreffen, da die eigene Belegschaft eine zentrale Rolle fast jeden Unternehmens einnimmt. Unter eigener Belegschaft werden dabei gem. des ESRS-Glossars jedoch nicht nur diejenigen Personen mit einem bestehenden Beschäftigungsverhältnis verstanden, sondern auch Selbstständige, die mit dem Unternehmen einen Vertrag über die Erbringung von Arbeitsleistungen geschlossen haben, sowie Zeitarbeitskräfte.

Zunächst fordert der **ESRS S1-1** die Angabe von Strategien im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft.

Tab. 1: Angabepflichten gem. ESRS S1

Berichterstattungsbereich	ESRS	Inhalt
Strategie	ESRS 2 SBM-2	Interessen und Standpunkte der Interessenträger
	ESRS 2 SBM-3	Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell
Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen	ESRS S1-1	Strategien im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft
	ESRS S1-2	Verfahren zur Einbeziehung eigener Arbeitskräfte und von Arbeitnehmervertretern in Bezug auf Auswirkungen
	ESRS S1-3	Verfahren zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle, über die eigene Arbeitskräfte Bedenken äußern können
	ESRS S1-4	Ergreifung von Maßnahmen in Bezug auf wesentliche Auswirkungen und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft sowie die Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze
Parameter und Ziele	ESRS S1-5	Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Auswirkungen, mit der Förderung positiver Auswirkungen und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen
	ESRS S1-6 bis ESRS S1-17	Diverse Parameter u.a. zu Merkmalen der Beschäftigten, angemessener Entlohnung, Diversität, Menschen mit Behinderungen

Dabei wird erfragt, wie sich das Unternehmen im Umgang mit den ermittelten wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen positioniert. Speziell beleuchtet werden sollen dabei u.a. der Umgang mit Diskriminierung, Zwangs- und Kinderarbeit sowie Chancengleichheit.

Im Anschluss an S1-2 und S1-3 (s. Tab.) soll in den nachfolgenden **ESRS S1-4 und S1-5** dargestellt werden, wie die Strategien anhand von Maßnahmen umgesetzt werden und welche Ziele sich das Unternehmen für die Zukunft in diesem Bereich setzt. Beispiele für Strategien sowie für Maßnahmen und Ziele lassen sich in ESRS Anlage A.2 - A.4 finden. Maßnahmen könnten dementsprechend u.a. darin bestehen, übermäßige Überstunden für eine angemessene Arbeitszeit zu verringern oder vermehrt Schulungen zu den Bereichen Gesundheit, Sicherheit und auch Vielfalt durchzuführen.

Take-away

- Die ESRS S unterteilen sich in vier Standards.
- ESRS S1 ist aufgrund seiner Vielzahl von Angabepflichten der mit Abstand umfangreichste aller Standards im Bereich S.
- ESRS S1 und ESRS S2 sind sich in den Angabepflichten und relevanten Unterthemen sehr ähnlich – der entscheidende Unterschied liegt im Kreis der betrachteten Arbeitskräfte.
- Nach ESRS S2, S3 und S4 sind wichtige Angaben zu Strategien und zum Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO) erforderlich, aber zum aktuellen Zeitpunkt bestehen noch keinerlei Angabepflichten zu den sog. Parametern.

Die **ESRS S1-6 bis 1-17** widmen sich konkreten Parametern zur eigenen Belegschaft. So startet der **ESRS S1-6** mit der Abfrage von Merkmalen der Beschäftigten des Unternehmens wie der Gesamtzahl der Beschäftigten. Die Angaben sind gem. ESRS S1 AR 55 in einem vorgegebenen Tabellenformat bereitzustellen. Über den **ESRS S1-9** werden Diversitätsparamater abgefragt – zum einen die Geschlechterverteilung auf oberster Führungsebene, zum anderen die Altersverteilung der Beschäftigten.

ESRS S1-10 widmet sich der angemessenen Entlohnung – einem Thema, das vor allem in Unternehmen mit Standorten im Ausland einer differenzierten

Trocadero mit Blick auf den Tour d'Eiffel

Betrachtung bedarf. Die Entlohnung soll in Abhängigkeit von geltenden Referenzwerten (beispielsweise i.d.R. der innerhalb der EU festgelegte Mindestlohn) analysiert werden. Bei Niederlassungen im Ausland kann sich das jeweilige Lohnniveau stark unterscheiden, sodass hier scharf getrennt werden muss. Sollte ein angemessenes Entlohnungsniveau nicht eingehalten werden, ist zu berichten, auf welchen Anteil der Beschäftigten dies im jeweiligen Land zutrifft.

STEUERN

Dr. Ulrike Engelmeyer

Anteilsbewertung: Vereinfachtes oder betriebswirtschaftliches Ertragswertverfahren?

Im Steuerrecht ist – insbesondere in Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen – oftmals der sog. gemeine Wert zugrunde zu legen. Für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften stehen verschiedene Verfahren zur Verfügung. Welche Verfahren vom Finanzamt zu akzeptieren sind, hat der BFH in einem aktuellen Urteil entschieden. Dem Steuerpflichtigen kommt demnach ein Wahlrecht zu, ob das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. §§ 199 ff. BewG oder ein anderes anerkanntes Bewertungsverfahren angewendet wird.

1. Einführung

Bei steuerlichen Bewertungsanlässen ist für den Ansatz nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften grundsätzlich der gemeine Wert zu ermitteln. Sofern dieser nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden kann, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu ermitteln. Dabei sind sowohl das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. § 199 BewG als auch andere anerkannte, für nicht-steuerliche Zwecke übliche Methoden anwendbar (vgl. § 11 Abs. 2 BewG).

Grundsätzlich liegt die Wahl des Bewertungsverfahrens beim Steuerpflichtigen und sollte in Abhängigkeit von den individuellen Rahmenbedingungen getroffen werden. Hierzu hat der BFH in einem Urteil vom 2.12.2022 (Az.: II R 5/19) entschieden, dass die Finanzverwaltung auch nicht mit der Begründung vermeintlicher Fehler auf das vereinfachte Ertragswertverfahren umstellen darf, sondern die Möglichkeit zur Nachbesserung im Rahmen des gewählten Verfahrens einräumen muss.

Vor diesem Hintergrund lohnt eine Betrachtung beider Verfahren und in diesem Zusammenhang insbesondere des anzuwendenden Zinssatzes sowie der zu bewertenden Ergebnisse.

2. Methodik der Bewertungsverfahren und Rechenbeispiel

Gemäß Bewertungsgesetz (BewG) ist bei der Anwendung des **vereinfachten Ertragswertverfahrens** grundsätzlich der Jahresertrag der *letzten drei abgelaufenen Geschäftsjahre* zugrunde zu legen. Dieser wird mit dem typisierten Kapitalisierungsfaktor von derzeit 13,75 multipliziert und so der Ertragswert ermittelt. Für ein fiktives, stark vereinfachtes Rechenbeispiel ergibt sich für ein durchschnittliches Jahresergebnis i.H. von 2.100 T€ ein Ertragswert i.H. von 28.875 T€.

Das betriebswirtschaftliche Ertragswertverfahren, das auch in Anwendung der Vorgaben des IDW S 1 zulässig ist, beruht grundsätzlich auf der Diskontierung der zukünftigen Zuflüsse an die Eigenkapitalgeber mit einem adäquaten Kapitalkostensatz.

	2021	2022	2023
	Ist	Ist	Ist
Jahresergebnis in T€	2.000	2.500	1.800
Vereinfachtes Ertragswertverfahren			
Durchschnittliches Ergebnis der letzten drei Jahre			2.100
Kapitalisierungsfaktor			13,75
Ertragswert zum 31.12.2023			**28.875**

	2024	2025	2026ff.
	Plan	Plan	Plan
Jahresergebnis in T€	2.100	2.100	2.100
Betriebswirtschaftliches Ertragswertverfahren			
Zu bewertender Zahlungsstrom an die Eigenkapitalgeber	2.100	2.100	2.100
Eigenkapitalkosten	7,27 %	7,27 %	7,27 %
Ertragswert zum 31.12.2023	**28.875**		

Dem bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren verwendeten Multiplikator von 13,75 liegt ein Zinssatz von 7,27% zugrunde (1/13,75 = 7,27%). Sofern dieser in dem vorliegenden Rechenbeispiel vereinfachend als konstanter Eigenkapitalkostensatz verwendet wird und die Jahresergebnisse der Plan-Jahre genau dem Mittelwert der Jahresergebnisse der Ist-Jahre entsprechen, führen beide Verfahren zu identischen Ergebnissen.

Sofern das Jahresergebnis und der Eigenkapitalkostensatz variiert werden, ergeben sich die folgenden Ertragswerte:

			Variation Jahresergebnis		
in T€ / %			-10%	-	+10%
			1.890	2.100	2.310
Variation Zinssatz	-0,5%	**6,77%**	27.906	31.007	34.107
	0	**7,27%**	25.988	28.875	31.763
	+0,5%	**7,77%**	24.316	27.018	29.719
	+1,0%	**8,27%**	22.846	25.385	27.923
	+1,5%	**8,77%**	21.544	23.938	26.332

Für das Rechenbeispiel ergibt sich somit bei unverändertem Jahresergebnis und Eigenkapitalkosten >7,27% ein Ertragswert, der u.U. deutlich unter dem Ertragswert gemäß dem vereinfachten Ertragswertverfahren liegt (Anm.: Von den zahlreichen Besonderheiten bei der Anwendung der beiden genannten Bewertungsverfahren insbesondere in komplexen Konzernstrukturen soll an dieser Stelle abstrahiert und dazu auf die entsprechende Fachliteratur verwiesen werden).

3. Fazit

Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird ausschließlich auf Ist-Werte abgestellt, während zukünftige, unternehmensindividuelle Prognosen nicht berücksichtigt werden. Des Weiteren wird ein einheitlicher Kapitalisierungsfaktor zugrunde gelegt, während bei dem betriebswirtschaftlichen Ertragswertverfahren ein unternehmensindividueller (sowie ggf. auch periodenspezifischer) Kapitalkostensatz ermittelt wird. Je größer die Diskrepanz zwischen
1. den Ist- und Planergebnissen und
2. den unternehmensindividuellen Kapitalkosten und dem typisierten Kapitalisierungsfaktor,
desto mehr werden die Ergebnisse zwischen den beiden betrachteten Verfahren grundsätzlich auseinanderfallen. Für das vereinfachte Rechenbeispiel sind die Effekte aus der Veränderung des Jahresergebnisses in Kombination mit der Veränderung des Zinssatzes in der nebenstehenden Tabelle dargestellt.

RECHT

StB Julia Hörning / Nick Meder

Meldepflicht von Auslandszahlungen für Privatpersonen

Unternehmen sind über die Meldepflicht für Auslandszahlungen i.d.R. informiert und haben entsprechende Prozesse in ihre Zahlungssysteme integriert. Weniger bekannt ist, dass auch Privatpersonen Zahlungen von einem oder an einen Ausländer über 12.500 € an die Deutsche Bundesbank melden müssen. Beispiele für solche Zahlungen sind Erwerb, Instandhaltung oder Renovierung von Immobilien im Ausland, Kauf von Wertpapieren oder Kryptowährungen bei einem ausländischen Broker oder Festgeldanlagen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten bei einem ausländischen Geldinstitut.

1. Grenzüberschreitende Zahlungen

Die Meldungen über den grenzüberschreitenden Zahlungsverkehr sind für die Erstellung der Zahlungsbilanz, also der Übersicht über die Geldströme nach und aus Deutschland, von großer Bedeutung. Mit den Angaben werden umfassende Informationen über den deutschen Außenwirtschaftsverkehr geliefert, die sowohl für die Wirtschafts- und Währungspolitik als auch für Verbände und Unternehmen von Nutzen sind.

Der Deutschen Bundesbank sind alle grenzüberschreitenden Zahlungen für Dienstleistungen, Schenkungen, Spenden oder Geschäfte mit Wertpapieren, Kryptowährungen oder Festgeldanlagen, die länger als zwölf Monate dauern und die Freigrenze von 12.500 € übersteigen, zu melden. Dies gilt gem. § 11 AWG i.V. mit §§ 67 ff. Außenwirtschaftsverordnung (AWV) gleichermaßen für eingehende Zahlungen von Ausländern wie für ausgehende Zahlungen an Ausländer. Bei der Ausländereigenschaft ist nicht auf die Staatsangehörigkeit abzustellen. Entscheidend ist der Firmen- oder Wohnsitz des Empfängers bzw. Absenders. Einzelne Zahlungen, die unter die Grenze von 12.500 € fallen, sind nicht meldepflichtig. Es ist jedoch nicht zulässig, größere Zahlungen aufzuteilen, um die Meldepflicht zu umgehen.

Hinweis: Reine Kontoüberträge zwischen eigenen Konten und Krediten oder Festgeldanlagen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten sind von der Meldepflicht nicht betroffen. Ebenfalls nicht relevant sind Zahlungen für die Ein- und Ausfuhr von Waren, da diese ohnehin bereits beim Zoll angemeldet werden.

2. Die Meldung

Um Meldungen einreichen zu können, muss zunächst eine Meldenummer beantragt werden. Die Deutsche Bundesbank stellt hierfür auf ihrer Homepage einen Antrag zur Verfügung. Nach Erhalt der Meldenummer ist es möglich, sich im Allgemeinen Meldeportal Statistik (AMS) zu registrieren. Hier

Côte d'Azur

können die Meldungen abgegeben werden.

Hinweis: Die Deutsche Bundesbank gewährt Privatpersonen, die nur gelegentlich Zahlungen an Ausländer leisten oder von Ausländern empfangen und die dabei die Meldeschwelle überschreiten, ein vereinfachtes Verfahren: Diese können ihre Meldung ausnahmsweise auch telefonisch unter der kostenlosen Hotline 0800 1234 111 abgeben.

Bei der Meldung sind die Meldefristen nach § 71 AWV zu beachten. Zahlungen im Außenwirtschaftsverkehr sind bis zum 7. Kalendertag des Folgemonats zu melden. Für Zahlungen im Zusammenhang mit Wertpapiergeschäften und Finanzderivaten gilt sogar eine verkürzte Meldefrist bis zum 5. Kalendertag des Folgemonats. Die Meldeunterlagen sind anschließend drei Jahre aufzubewahren.

3. Folgen bei Verstößen

Verstöße gegen die Meldepflicht (wie verspätete oder unterlassene Meldungen) können von den Zollbehörden als Ordnungswidrigkeit gewertet und mit Bußgeldern geahndet werden. Gem. § 19 Abs. 6 AWG sind Geldbußen bis zu 30.000 € möglich.

Empfehlung: Sollten bereits Meldungen vergessen oder fehlerhaft abgegeben worden sein, sind diese unverzüglich nachzuholen bzw. zu korrigieren.

Daniel Scheffbuch / Luca Gallus / Christina Schultz

Liquidationsverfahren bei einer kleinen Kapitalgesellschaft

Teil I: Fallbeispiel zum typischen Ablauf

Mit den seit geraumer Zeit steigenden Insolvenzzahlen stellt sich immer häufiger die Frage, wie eine GmbH, die ohne festgelegtes Enddatum gegründet wurde, aufgelöst werden kann und welche Besteuerungswirkungen insoweit entstehen. Die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen vorzunehmende Auflösung führt nicht direkt zum Erlöschen der GmbH, sondern beendet lediglich deren operative Geschäftstätigkeit. Nach der Auflösung beginnt das Liquidationsverfahren. Im Folgenden soll zunächst anhand eines konkreten Fallbeispiels beschrieben werden, wie eine Liquidation typischerweise abläuft. In einem zweiten Teil wird dann genauer beleuchtet, inwiefern die Liquidation besteuert wird und welche Auswirkungen eine Liquidation für die Gesellschafter mit sich bringt.

1. Case Study

Im nachfolgend skizzierten Fallbeispiel betreibt die K GmbH einen Online-Lebensmittelhandel. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Ungeachtet aller Bemühungen konnten auch nach über einem Jahr nicht ausreichend Kunden gewonnen werden und die Absatzzahlen blieben hinter den Erwartungen zurück. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer S entscheidet sich daher, die Gesellschaft zu liquidieren. Der dafür erforderliche Gesellschafterbeschluss wird am 28.2.2023 gefasst. Die Eintragsbekanntmachung der Auflösung in das Handelsregister wird am 24.3.2023 vorgenommen.

Zur Abwicklung der Gesellschaft werden die Gläubiger mittels einer Veröffentlichung im Bundesanzeiger aufgefordert, sich bei der K GmbH zu melden. Nach einer Identifizierung und Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden kann am 26.4.2023 der Gläubigeraufruf erfolgen. Am 3.5.2024 wird die Liquidation abgeschlossen.

2. Ablauf der Liquidation

2.1 Auflösung

2.1.1 Beschluss über Auflösung

Die Auflösung bezeichnet einen Prozess, durch den eine Gesellschaft von ihrer werbenden Tätigkeit in die Phase übergeht, in der sie ihre Geschäfte abwickelt, um ihre Existenz zu beenden.

Während das GmbHG unterschiedlichste Auflösungsgründe vorsieht, wurde in dem zugrundeliegenden Fall die Gesellschaft mit dem von S herbeigeführten Gesellschafterbeschluss am 28.2.2023 aufgelöst. Ein solcher Beschluss erfordert eine Dreiviertelmehrheit, sofern der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält. Dieser

Beschluss führt zu keiner Änderung der Satzung, was den Vorteil mit sich bringt, dass dieser weder einer besonderen Form noch einer Begründung bzw. Rechtfertigung bedarf. Der Auflösungsbeschluss bewirkt die Auflösung der Gesellschaft zum festgelegten Zeitpunkt, hier dem 28.2.2023.

2.1.2 Anmeldung der Auflösung zur Eintragung ins Handelsregister

Die Auflösung der Gesellschaft muss zudem in notariell beglaubigter Form zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden (§ 65 GmbHG). Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft (sei es ein Liquidator oder ein Geschäftsführer) sind für die Anmeldung verantwortlich. Mangels abweichendem Gesellschafterbeschluss wurde S als bisheriger Geschäftsführer automatisch zum Liquidator. Dieses Amt wird bis zur Löschung im Handelsregister ausgeübt.

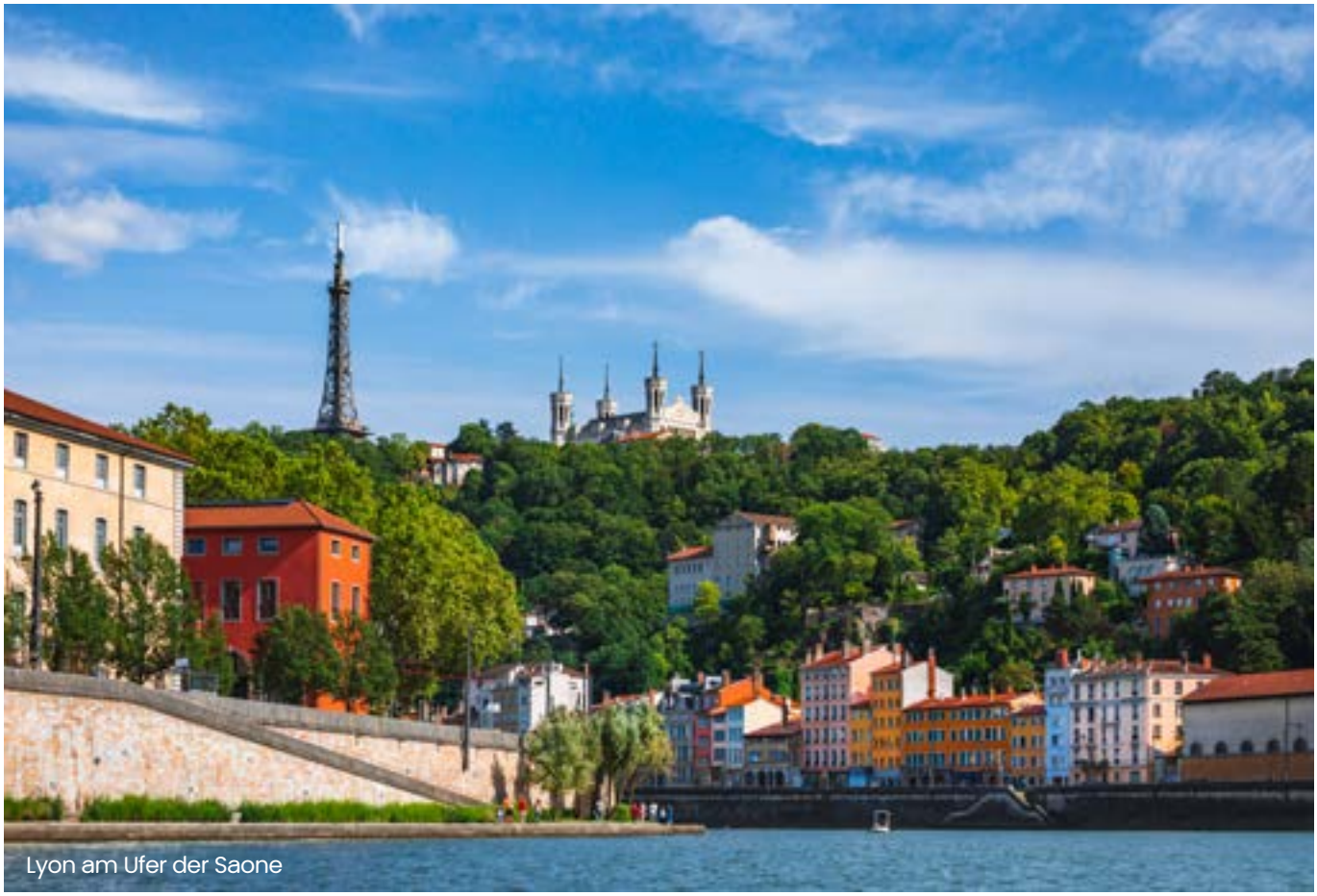
Im vorliegenden Fall datiert die Eintragungsbekanntmachung für die Änderungen im Handelsregister vom 24.3.2023. Entsprechend sind aus dem Handelsregister-Auszug folgende Veränderungen ersichtlich: S ist nicht mehr Geschäftsführer, sondern Liquidator. Im Handelsregisterauszug wird vermerkt, dass die Gesellschaft aufgelöst ist. Ab diesem Zeitpunkt hat die K GmbH den Zusatz „in Liquidation“ oder „i.L.“ im Geschäftsverkehr zu führen. Die Handelsregisteranmeldung hat aber lediglich deklaratorische Wirkung und sie hat damit weder Einfluss auf den Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses (28.2.2023) noch auf den Gläubigeraufruf (26.4.2023) und die Abwicklung der Vermögensgegenstände.

2.2 Abwicklung

2.2.1 Erstes Rumpfgeschäftsjahr und Liquidationseröffnungsbilanz

Da mit dem Tag der Auflösung nach h.M. „automatisch“ und ohne Beschluss ein neues Geschäftsjahr beginnt, entsteht bei einer unterjährigen Auflösung für den Zeitraum vor der Auflösung ein (erstes) Rumpfgeschäftsjahr. Dieses läuft im vorliegenden Fall von dem Beginn des bisherigen Geschäftsjahres bis zu dem Tag, der dem Auflösungsbeschluss vorangeht, also vom 1.1.2023 - 27.2.2023. Für dieses Rumpfgeschäftsjahr ist ein Jahresabschluss mit einer Schlussbilanz zu erstellen, für den die allgemeinen Vorschriften gelten. Dieser letzte Jahresabschluss der werbenden Gesellschaft (mit Stichtag 27.2.2023) ist offenzulegen.

Auf den Tag, an dem die Auflösung beschlossen wird



Lyon am Ufer der Saone

(hier: 28.2.2023), ist eine Liquidationseröffnungsbilanz aufzustellen und ebenfalls offenzulegen.

2.2.2 Bekanntmachung der Auflösung im Bundesanzeiger

Durch den Gläubigeraufruf sollen die Gläubiger von der Auflösung unterrichtet werden. Mit der Bekanntmachung sind die Gläubiger zugleich aufzufordern, sich bei der Gesellschaft zu melden. Besondere Bedeutung hat die Veröffentlichung der Auflösung, weil erst mit der Bekanntmachung das Sperrjahr zu laufen beginnt (§ 73 Abs. 1 GmbHG). Das bedeutet, dass die Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter nicht vor Ablauf eines Jahres seit dem Tag vorgenommen werden darf, an dem die Aufforderung an die Gläubiger der Gesellschaft, sich zu melden, in den öffentlichen Blättern erfolgt ist.

Im Falle der K GmbH erfolgte die Gesellschafterbekanntmachung im Bundesanzeiger am 26.4.2023. Insofern beginnt das Sperrjahr ab diesem Zeitpunkt zu laufen. Dieser Tag hat keine Relevanz für etwaige Bilanzen.

2.2.3 Schlussverteilung und Sperrjahr

Während der Dauer des Sperrjahres, d.h. bis zum 26.4.2024, ist jede Vermögensverteilung an die Gesellschafter verboten. Das bedeutet, dass nur Forderungen von Drittgläubigern aus Drittgeschäften beglichen werden dürfen. Eine Rangordnung unter den Gläubigern besteht nicht.

Bestand und Fälligkeit der Verbindlichkeiten werden durch das Sperrjahr nicht berührt. Die Ansprüche der Gläubiger bestehen nach allgemeinen Regeln fort. Das Sperrjahr ist keine Ausschlussfrist. Auch nach Ablauf des Sperrjahres können Ansprüche gegen die Gesellschaft geltend gemacht werden. Das Schicksal der Ansprüche hängt jedoch entscheidend davon ab, ob der jeweilige Gläubiger während des Sperrjahres bekannt wurde oder unbekannt blieb.

Solange nach Ablauf des Sperrjahres (d.h. ab 27.4.2024) noch Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, können sich auch bislang unbekannte Gläubiger bei der Gesellschaft melden und ihre Forderungen zu befriedigen versuchen. Ist das Vermögen dagegen bereits verteilt, gehen diese Gläubiger leer aus. Bekannte Gläubiger sind dagegen auch nach Ablauf des Sperrjahres immer zu berücksichtigen. Meldet sich ein bekannter Gläubiger nicht, so ist der geschuldete Betrag ggf. zu hinterlegen oder Sicherheit zu leisten (vgl. § 73 Abs. 2 GmbHG).

Schloss Chambord im Val de Loire

2.2.4 Zweites Rumpfgeschäftsjahr und Liquidationsschlussbilanz

Nach dem ersten Rumpfgeschäftsjahr beginnt ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr. Im vorliegenden Fall geht das neue Geschäftsjahr der K GmbH vom 28.2.2023 bis zum 27.2.2024, für welches ein „normaler" Jahresabschluss aufzustellen ist. Auch dieser erste Jahresabschluss in Liquidation ist offenzulegen.

Bis zum endgültigen Abschluss der Liquidation ist ein erneuter Jahresabschluss für ein zweites Rumpfgeschäftsjahr zu erstellen. Stichtag des Endes dieses Geschäftsjahres ist der Tag, an dem die Liquidation abgeschlossen ist. Wie eingangs erwähnt, wird die Liquidation der K GmbH nach Ablauf des Sperrjahrs zum 3.5.2024 abgeschlossen. Daraus folgt ein abschließendes Rumpfgeschäftsjahr vom 28.2.2024 bis zum 3.5.2024. Auf den Stichtag 3.5.2024 ist eine Liquidationsschlussbilanz aufzustellen und offenzulegen, die nach Beendigung des Liquidationsverfahrens die endgültige Verteilung der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens zeigen soll.

Grundsätzlich gelten für Kleinstkapitalgesellschaften, die sich in Liquidation befinden, dieselben Regelungen wie für Kleinstkapitalgesellschaften im Allgemeinen, die von der Erstellung eines Anhangs und eines Lageberichts befreit sind (§ 267a HGB). Daraus folgt, dass für diese Gesellschaften im Jahresabschluss die Umstände und Fortschritte der Liquidation nicht beschrieben werden müssen.

2.3 Löschung

Die Liquidation ist beendet, wenn keine Abwicklungsmaßnahmen mehr erforderlich sind. Die Beendigung des Abwicklungsverfahrens ist Voraussetzung für die Anmeldung des Erlöschens der Gesellschaft im Handelsregister und damit grundsätzlich auch der Vollbeendigung der GmbH als Rechtsträgerin.

Die Gesellschaft ist gem. § 74 Abs. 1 GmbHG dann vollbeendet, wenn die Beendigung der Liquidation und die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister eingetragen sind. Die vollbeendete Gesellschaft hört damit auf zu existieren.

RA/StB Frank Moormann

Pflichtteilsrecht: Nießbrauch nicht zwingend eine Schenkung

Nicht selten besteht der Wunsch, einzelne Erbberechtigte testamentarisch von der Nachfolge auszuschließen. Dem steht in Deutschland jedoch das Pflichtteilsrecht entgegen, welches bestimmten Personen (Kinder, Ehepartner, bei kinderlosen Personen: auch Eltern) zumindest die Hälfte des gesetzlichen Erbteils sichern soll. Zur Umgehung dieser Folge sind lebzeitige Schenkungen ein probates Mittel. Dabei sind allerdings einige Besonderheiten zu beachten.

1. Pflichtteilsergänzung durch Schenkungen

Für Schenkungen gilt eine 10-Jahres-Frist, innerhalb derer sie dem Nachlass noch zugerechnet werden. Für jedes seit der Schenkung abgelaufene Jahr reduziert sich die Zurechnung um 1/10. Die Abschmelzfrist beginnt jedoch nicht zu laufen, wenn die Schenkung an den Ehepartner erfolgt oder wenn sich der Schenker ein umfassendes Nutzungsrecht vorbehält (Nießbrauch, Wohnrecht). In diesen Fällen wird die Schenkung für die Pflichtteilsberechnung also noch voll berücksichtigt.

2. Nießbrauchvorbehalt als Schenkung?

2.1 Sachverhalt

Eine besondere Konstellation hatte kürzlich das OLG Saarbrücken zu beurteilen (Urteil vom 15.11.2023, Az.: 5 U 35/23): Im konkreten Fall hatte die an Darmkrebs erkrankte Erblasserin das von ihr genutzte Wohnhaus entgeltlich auf ihren Enkel übertragen. Das Entgelt bestand in dem Vorbehalt des lebenslangen Nießbrauchs für sich und in einem Geldbetrag. In dem Übertragungsvertrag bestellte die Erblasserin ferner für ihren Sohn (den Vater des Enkels) ein lebenslanges unentgeltliches Nießbrauchrecht, aufschiebend bedingt auf ihren Tod.

Nach Eintritt des Todes der Erblasserin wurde der Nießbrauch des Sohnes wirksam. Er war außerdem als Alleinerbe eingesetzt worden, zum Missfallen sei-

ner Geschwister. Sie sahen den ihm zugewendeten Nießbrauch als Schenkung an und machten Pflichtteilsergänzungsansprüche geltend.

2.2 Entscheidung: Keine Pflichtteilsergänzungsansprüche

Das OLG stellte sich auf die Seite des Erben und entschied, dass es sich bei dem von seiner Mutter zugewendeten Nießbrauch nicht um eine Schenkung handelte und demgemäß keine Pflichtteilsergänzungsansprüche bestehen.

Eine Schenkung erfordert neben der Vermögensmehrung des Beschenkten auch eine entsprechende Minderung des Vermögens des Schenkers. Daran fehlte es hier, da die Erblasserin für die Übertragung des Wohnhauses an den Enkel eine angemessene Gegenleistung in Form des Nießbrauchvorbehalts und den zusätzlichen Geldbetrag erhalten hatte.

Das Gericht stellte auch klar, dass bei der Berechnung des Nießbrauchwerts trotz Krebserkrankung die amtlichen Sterbetafeln zugrunde gelegt werden durften, da die Erblasserin zum Zeitpunkt der Übertragung noch im Haus lebte und nichts Erhebliches darauf hindeutete, dass sie in Kürze versterben würde. Der aufschiebend auf ihren Tod eingeräumte Nießbrauch zugunsten ihres Sohnes führte nicht zu einem Vermögensabfluss bei ihr und daher auch nicht zu einer ausgleichspflichtigen Minderung des Nachlasses.

3. Ergänzende Hinweise

Die beschriebene Konstellation kann in entsprechenden Fällen durchaus als Gestaltung in Betracht gezogen werden. Zu beachten ist allerdings, dass bei der Ermittlung der Gegenleistung des Enkels nicht auch der Nießbrauch für den Vater berücksichtigt wird, da dann eine Vermögensminderung der Erblasserin vorliegen würde. Auch könnte in der zusätzlichen Nießbrauchlast eine Schenkung des Enkels an seinen Vater zu sehen sein, was das Gericht hier nicht zu entscheiden hatte.

Schenkungsteuerlich liegt keine steuerpflichtige Schenkung der Erblasserin vor, da steuerlich ebenfalls eine freigiebige Zuwendung „auf Kosten" des Zuwendenden erforderlich ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), also eine Entreicherung des Schenkers. Daran fehlte es bei der Erblasserin, sie könnte jedoch im Verhältnis zwischen dem Enkel und seinem Vater zu bejahen sein.

KURZ NOTIERT

Verstoß gegen formelle Anforderungen als Anlass zur Versagung einer Steuerbefreiung

Der EuGH hat entschieden, dass ein Unternehmen aus einem EU-Mitgliedstaat keine Mehrwertsteuerbefreiung für Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat erhält, wenn es nicht nachweisen kann, dass die Waren an einen dort steuerpflichtigen Empfänger geliefert wurden und die notwendigen Informationen zur Überprüfung fehlen.

Im entschiedenen Fall hatte eine tschechische Energiegesellschaft in 2015 Rapsöl nach Polen geliefert. Die tschechischen Behörden verweigerten die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Lieferungen. Sie begründeten dies damit, dass die Gesellschaft die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt habe. Die Gesellschaft habe nicht nachgewiesen, dass sie die Befähigung zur Verfügung über die Gegenstände auf die in den Steuerunterlagen genannten Empfänger übertragen habe. Auch habe sie nicht belegt, dass die Gegenstände an eine in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich registrierte Person geliefert worden seien. Daher setzte die tschechische Steuerbehörde Umsatzsteuer auf die Lieferungen fest. Der Einspruch der Gesellschaft wurde abgewiesen. Die Klägerin argumentierte jedoch, dass die vorgelegten Nachweise den tatsächlichen Empfang der Gegenstände durch andere Gesellschaften bestätigten und so die Identität der Empfänger feststellbar sei.

Mit Urteil vom 29.2.2024 (Az.: C-676/22) hat der EuGH entschieden und festgestellt, dass der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen kann, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Die zuständigen Steuerbehörden und nationalen Gerichte haben auf der

Grundlage aller vorgelegten Dokumente – einschließlich der Dokumente, die sich im Besitz des Lieferers befanden – zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerbefreiung erfüllt waren.

GoBD: Neues Schreiben der Finanzverwaltung

Das Bundesfinanzministerium hat kürzlich das aus 2019 stammende Grundsatzschreiben zur Anwendung der GoBD aktualisiert. Diese enthalten umfassende Regelungen zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit von digitalen Aufzeichnungen und Prozessen in Unternehmen.

Die Anpassung wurde notwendig aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021. Diese Richtlinie zielt darauf ab, die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung zu verbessern und das Steuerverfahrensrecht zu modernisieren. Daher hat das BMF mit Schreiben vom 11.3.2024 (Az.: IV D 2 - S 0316/21/10001:002) die bisher gültigen GoBD, die zuletzt mit Schreiben vom 28. 11.2019 veröffentlicht wurden, überarbeitet und mit sofortiger Wirkung aktualisiert.

Die neuen GoBD (= „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff") beinhalten als wichtige Punkte insbesondere die Pflicht zur zeitnahen und unveränderbaren Erfassung von Geschäftsvorfällen sowie Vorgaben für die ordnungsgemäße Aufbewahrung digitaler Unterlagen und für die Erstellung einer detaillierten Verfahrensdokumentation, die die Nachvollziehbarkeit digitaler Abläufe sicherstellt.

Umwandlung: Keine Ergebniskonsolidierung im Jahr der Verschmelzung

Bei einer rückwirkenden Einbringung einer Personengesellschaft in eine andere Gesellschaft ist das laufende Ergebnis der übertragenden Gesellschaft gem. neuer BFH-Rechtsprechung erst ab dem handelsrechtlichen Übertragungsstichtag der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen.

Bei einer Verschmelzung geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende über. Im Gegensatz zu einer Einbringung von Betriebsvermögen im Rahmen einer Einzelrechtsnachfolge ist die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auch rückwirkend zulässig (§ 24 Abs. 4, § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG). Welche Folgen das auf die Einkommensermittlung im Verschmelzungsjahr hat, macht das BFH-Urteil vom 14.3.2024 (Az.: IV R 6/21) deutlich. Es ging um das Vermögen einer übertragenden KG. Per Notarvertrag (Juli 2015) wurde deren Vermögen durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft verschmolzen. Die Übernahme des Betriebsvermögens zu handels- und steuerrechtlichen Buchwerten erfolgte nach Maßgabe der Schlussbilanz der KG zum 31.12.2014. Für 2014 beantragte die übernehmende Gesellschaft eine Verrechnung von Verlusten der übertragenden KG mit ihren eigenen Gewinnen. Dem entsprachen weder das Finanzamt noch das Finanzgericht. Auch der BFH empfand die Versagung der Verlustverrechnung im Jahr der Verschmelzung als rechtens.

Obwohl die steuerlichen Auswirkungen auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zurückdatiert werden und das Übernahmeergebnis in dem Jahr entsteht, in dem dieser Stichtag liegt, beginnt die Zurechnung des Ergebnisses erst am handelsrechtlichen Übertragungsstichtag. Dies bedeutet, dass die steuerliche Betrachtung rückwirkend erfolgt, während die handelsrechtliche Erfassung erst ab dem festgelegten Übertragungsdatum greift.

Mont St. Michael in der Bretagne

BONMOT ZUM SCHLUSS

„No, I'm not rich. I had a tax problem in this country, curiously enough, and my accountant said the British government was patently wrong in taxing me, and they were, but we couldn't persuade them and it cost me everything I had."

Donald Sutherland (17.7.1935 – 20.4.2024) war ein kanadischer Theater- und Filmschauspieler. 2018 erhielt er den Ehren-Oscar.

PKF DEUTSCHLAND GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907-0 | www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

Die PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

„PKF" und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International Limited und deren Mitgliedsunternehmen verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.

Bildnachweis:
Titel: © martin_dm; S. 3 © Martina Rigoli; S. 4 © gehringj, S. 6 © horstgerlach, S. 9 © Starcevic, S. 12 © PJPhotolog, S. 15 © Larry Herfindal; alle iStock.com.