

Nachrichten

TOP-Thema:

Online-Handel – Umsatzsteuer
wird umgebaut!

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

In der sich nun leider wieder stark ausbreitenden Corona-Pandemie verbuchen **Online-Händler und Online-Marktplätze** zusätzliche Marktanteile. Sie müssen sich allerdings auf zahlreiche **umsatzsteuerliche Änderungen** einstellen, die im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020 enthalten sind. Im Top-Thema dieser Ausgabe erfahren Sie u.a., warum zukünftig viel häufiger mit ausländischer Umsatzsteuer zu fakturieren sein wird und weshalb sich mehr Versandhändler ggf. in EU-Mitgliedstaaten steuerlich registrieren lassen müssen.

Im zweiten Beitrag der Rubrik Steuern thematisieren wir den Ansatz von **Kosten für Sicherungseinrichtungen (TSE)** bei Kassensystemen. Nach derzeitigem Stand muss jede elektronische Kasse spätestens am 31.3.2021 eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) haben bzw. mit einer solchen nachgerüstet worden sein. Zum steuerlichen Ansatz der damit verbundenen Kosten bietet sich die Nutzung einer vom BMF bereitgestellten Vereinfachungsregelung an. Als drittes Thema schließt sich die **Gesellschafterabfindung „unter Wert“** an. Solche Regelungen, die für ausscheidende Gesellschafter Abfindungen vorsehen, welche den tatsächlichen Wert der Beteiligung unterschreiten, können schenkungsteuerliche Probleme aufwerfen. Beitrag Nr. 4 befasst sich mit Anforderungen an die **finanzgerichtliche Prüfung von Hinzuschätzungen**;

so hat der BFH u.a. die Wahrung des Grundsatzes der prozessualen Waffengleichheit angemahnt.

In der Rubrik Recht informieren wir über **wettbewerbsrechtliche Neuerungen**, die die 10. GWB-Novelle mit sich bringt. Insbesondere werden große digitale Unternehmen einer **verschärften Missbrauchsaufsicht** unterworfen; hingegen dürfen sich mittelständische Unternehmen über einige **Erleichterungen** freuen.

In der Rubrik Rechnungslegung & Finanzen knüpfen wir an die bereits eingangs adressierte Corona-Pandemie an. In der **Finanzberichterstattung** wird versucht, dadurch ausgelöste Effekte über die **neue Kennzahl EBITDAC** zu erfassen – ob das gelingt, bleibt aber zweifelhaft.

Im Sommer haben wir mit der Bebilderung unserer Beiträge Impulse für Reiseziele in Deutschland geben wollen. Leider ist durch die zweite Corona-Welle der Radius noch geringer bzw. die Schwellenangst bei Reisen noch größer geworden. Jedoch finden sich auch in der näheren Umgebung schöne Orte, die wir noch aufsuchen dürfen. Mit den Bildern in dieser Ausgabe wollen wir Anregungen dazu geben.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen
Ihr PKF-Team



Harz im Herbst

TOP-Thema

Online-Handel: Umsatzsteuer wird umgebaut!

Inhalt

Steuern

Online-Handel: Umsatzsteuer wird umgebaut!	4
Steuerlicher Ansatz von Kosten für TSE bei Kassensystemen	6
Schenkungssteuer bei Gesellschafterabfindung „unter Wert“	7
Anforderungen an die finanzgerichtliche Prüfung von Hinzuschätzungen	8

Recht

Wettbewerbsrechtliche Neuerungen für große Digitalunternehmen und mittelständische Betriebe (10. GWB-Novelle)	10
---	----

Rechnungslegung & Finanzen

Neue Kennzahl EBITDAC in der Finanzberichterstattung: Aussagekraft zweifelhaft	11
--	----

Kurz Notiert

Mindestbeteiligung: Reicht für Steuerfreiheit das wirtschaftliche Eigentum aus?	12
Erbringung von elektronischen Dienstleistungen: Unternehmenssitz im Inland oder im Ausland?	13
Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Hostingdiensten in einem Rechenzentrum	14
Neue begriffliche Abgrenzung von Werklieferungen	15
Verlängerung der Einspruchsfrist bei fehlendem Hinweis auf elektronische Einspruchseinlegung	15

StBin Sabine Rössler

Online-Handel: Umsatzsteuer wird umgebaut!

Online-Händler und Online-Marktplätze müssen sich – frühestens ab 1.7.2021 – auf zahlreiche umsatzsteuerliche Änderungen einstellen. Diese sind im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020 enthalten, den der Bundestag am 25.9.2020 beschlossen hat (BT-Drucks. 22850). Damit werden die von den EU-Mitgliedstaaten in 2017 getroffenen Vereinbarungen zum „VAT E-Commerce Package“ sowie aktuelle Rechtsprechung des BFH und des EuGH in das UStG übernommen.

1. Fernverkauf statt Versandhandel

Die bisherige umsatzsteuerliche Bezeichnung „Versandhändler“ für den Online-Händler wird durch den Begriff „Fernverkäufer“ ersetzt. Wird ein Gegenstand grenzüberschreitend innerhalb der EU oder aus einem Drittland

jeweils an Privatpersonen geliefert und veranlasst der Fernverkäufer den Transport, so liegt ein Fernverkauf vor. Der Transport ist dann vom Fernverkäufer veranlasst,

- » wenn er selbst den Transport übernimmt, die Transportkosten vom Kunden einzieht und an den Spediteur weiterleitet oder
- » wenn er dem Spediteur den Transport ermöglicht.

Der Begriff der Transportveranlassung ist weiter als bisher auszulegen. Der im deutschen UStG enthaltene Begriff des Versandhandels soll nicht mehr verwendet werden.

2. Innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Innergemeinschaftliche Fernverkäufe gelten als im



Der Japanische Garten in Leverkusen

Bestimmungsland erbracht und begründen dort die Umsatzsteuerpflicht, sobald sie für den EU-Fernverkäufer die Schwelle von 10.000 € im Jahr überschreiten. Bisherige länderspezifische Lieferschwellen (zwischen 35.000 € und 100.000 €) entfallen.

Bei Lieferungen in verschiedene EU-Länder kann für den Fernverkäufer bei Überschreiten der Schwelle schon ab dem ersten Umsatz eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht in allen Zielländern bestehen.

Hinweis: Der Kreis der betroffenen Versandhändler wird durch die quasi-Abschaffung der Lieferschwelle erweitert. Zukünftig wird viel häufiger mit ausländischer Umsatzsteuer zu fakturieren sein und es werden sich mehr Versandhändler ggf. in EU-Mitgliedstaaten steuerlich registrieren.

3. Fernverkauf aus dem Drittland

Fernverkäufe von Gegenständen aus dem Drittland sind stets ohne Geringfügigkeitsschwelle und dann im Bestimmungsland zu versteuern (USt), wenn der Gegenstand zuvor in ein anderes EU-Land als das Bestimmungsland eingeführt wurde oder wenn die Steuer über das OSS (s. nachfolgend Abschn. 4) erklärt wird.

4. Meldung über One-Stop-Shop (OSS)

Der Fernverkäufer kann die umsatzsteuerliche Registrierung im EU-Ausland durch Teilnahme am sog. One-Stop-Shop (OSS) vermeiden. Ergänzend zu dem aus 2015 stammenden MOSS-Verfahren kann ein Unternehmer im EU-Ausland geschuldete Umsatzsteuer für Fernverkäufe nun zentral abführen. Dies betrifft zum einen innergemeinschaftliche Fernverkäufe und zum anderen Fernverkäufe auch aus dem Drittland mit einem Sachwert von höchstens 150 €.

Hinweis: Die Teilnahme am OSS ist für den Fernverkäufer nur einheitlich für alle Umsätze aus innergemeinschaftlichen Fernverkäufen oder Fernverkäufen aus dem Drittland möglich.

Nicht über das OSS erklärt wird insbesondere innergemeinschaftliches Verbringen von Waren zwischen verschiedenen Warenlagern in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten. Ebenso wenig können Lieferungen aus Warenlagern innerhalb des Bestimmungslands über OSS erklärt werden. Vorsteuern aus anderen EU-Mitgliedstaaten sind unverändert über das Vorsteuervergütungsverfahren geltend zu machen.

Hinweis: Zu befürchten ist nach aktuellem Stand eine belastende Kombination von OSS-Meldung und lokaler Umsatzsteuererklärung.

5. Abwicklung über Marktplätze (z.B. Amazon)

5.1 Bestimmungslandprinzip

Bei Fernverkäufen über elektronische Schnittstellen (z.B. Marktplätze) liegt die Besteuerung im Bestimmungsland, und zwar auch, wenn die Steuer nicht nach dem besonderen Besteuerungsverfahren zu erklären ist und Einfuhr-USt zu entrichten ist.

5.2 Lieferungen über Online-Marktplätze (Fiktion eines Reihengeschäfts)

Bei Versendung von Gegenständen eines Drittland-Unternehmers aus einem Lager in der EU oder bei Fernverkäufen aus dem Drittland mit einem Sachwert bis höchstens 150 € wird zwischen einem Online-Händler, einem Online-Marktplatz (z.B. Amazon) und dem Endkunden künftig ein Reihengeschäft fingiert. Die Folge ist, dass die Lieferung des Online-Marktplatzes an den Endkunden die bewegte Lieferung innerhalb des fiktiven Reihengeschäfts ist. Im Fall der Lieferung innerhalb der EU kann der Online-Marktplatz den Umsatz über OSS (s. Abschn. 4) erklären. Im Fall von Drittlandslieferungen kann der Online-Marktplatz die Waren des Onlinehändlers steuerfrei einführen und den Ausgangsumsatz über OSS melden.

Die vorangehende, ruhende Lieferung des Online-Händlers mit einem Lager in der EU an den Online-Marktplatz ist steuerbefreit. Auch die Lieferung aus dem Drittland an den Online-Marktplatz führt in den meisten Konstellationen zu keinem im Inland steuerbaren Umsatz.

Der Online-Marktplatz wird im Fall des fiktiven Reihengeschäfts zum Lieferanten an den Endkunden. Umfangreiche elektronische Anpassungen werden nötig sein, um z.B. den korrekten Steuersatz zu bestimmen oder den Warenweg zu verfolgen.

5.3 Haftung bei Lieferungen über Online-Marktplätze

In Fällen, in denen das fiktive Reihengeschäft (s. Abschn. 5.2) keine Anwendung findet, haftet der Online-Marktplatz weiter für die Umsatzsteuer des Versandhändlers. Die ihn bisher aus der Haftung entlastende „Erfassungsbescheinigung“ nach § 22f UStG wird von einer gültigen USt-ID-Nr des Fernverkäufers abgelöst. Letztere wird Bestandteil der im Übrigen erweiterten Aufzeichnungspflichten des § 22f UStG.

RAin/StBin Antje Ahlert

Steuerlicher Ansatz von Kosten für TSE bei Kassensystemen

In den letzten Monaten wurde in den PKF-Nachrichten verschiedentlich über die Notwendigkeit von Sicherungseinrichtungen für elektronische Kassensysteme berichtet. Die zum 1.1.2020 geplante Einführung wurde zunächst wegen technischer Unmöglichkeit und anschließend aufgrund der Corona-Pandemie bereits mehrfach aufgeschoben. Nach derzeitigem Stand muss jede elektronische Kasse spätestens am 31.3.2021 eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) haben bzw. mit einer solchen nachgerüstet worden sein. Zum steuerlichen Ansatz der damit verbundenen Kosten bietet das BMF die Nutzung einer Vereinfachungsregelung an.

1. Kosten für die Nachrüstung

Eine TSE besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Die am Markt angebotenen Ausführungen sind sehr unterschiedlich. Teilweise erhält jede Kasse eine eigene

TSE als externes Speichermedium (z.B. USB-Stick) oder es wird mit sog. Cloud-Lösungen gearbeitet.

Mit BMF-Schreiben vom 21.8.2020 (Az.: IV A 4 – S 0316-a) hat sich die Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung der verschiedenen Aufwendungen für die Implementierung dieser TSE-Einrichtungen geäußert. Zunächst wird klargestellt, dass die TSE in Verbindung mit einem Konnektor oder als USB-Stick, SD-Card o.Ä. ein Wirtschaftsgut ist. Mangels selbständiger Nutzbarkeit ist die TSE aber über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren zu aktivieren und abzuschreiben. Die Berücksichtigung der TSE in einem Sammelposten oder die sofortige Abschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut scheiden daher aus.

Wird die TSE allerdings fest in die Kasse als Hardware eingebaut, liegen nachträgliche Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut Kasse vor. Die TSE-Kosten sind zu aktivieren und über die Restnutzungsdauer der Kasse abzuschreiben.



Heidelberg

Die Kosten für die Einrichtung einer einheitlichen digitalen Schnittstelle inkl. der Anbindung der TSE an das elektronische Aufzeichnungssystem Kasse sowie die Schnittstelle für die Finanzverwaltung sind Anschaffungsnebenkosten zum Wirtschaftsgut TSE und mit diesem zusammen zu aktivieren.

2. Vereinfachungsregelung

Gem. dem o.g. BMF-Schreiben wird es im Rahmen einer Vereinfachungsregelung nicht beanstandet, wenn

die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Einrichtung einer Schnittstelle sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden.

3. Laufende Entgelte

Die für die Wartung und Pflege der TSE bzw. die Unterhaltung der Cloud aufgewendeten Entgelte sind regelmäßig als laufende Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

RA/StB Frank Moormann

Schenkungsteuer bei Gesellschafterabfindung „unter Wert“

In Gesellschaftsverträgen finden sich vielfach Regelungen, die für ausscheidende Gesellschafter Abfindungen vorsehen, welche den tatsächlichen Wert der Beteiligung mitunter deutlich unterschreiten. Dies kann verschiedene Gründe haben, z.B. die befristete Beteiligung der Geschäftsführung am Unternehmen, ohne dass ein hoher Einstandspreis zu finanzieren ist und entsprechend bei späterem Ausscheiden etwaige stille Reserven vergütet werden müssen (sog. „Managermodell“ oder „naked-in/naked-out“). Probleme kann hier die schenkungsteuerliche Behandlung bereiten.

1. Zulässigkeit von Abfindungsbeschränkungen

Abfindungsbeschränkungen sind in bestimmten Grenzen prinzipiell zulässig und zwar sowohl hinsichtlich der Auszahlungsmodalitäten (Ratenzahlung über mehrere Jahre) als auch hinsichtlich der Abfindungshöhe. Der Rahmen wird durch die allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben gesteckt. Von der Rechtsprechung wird insbesondere darauf abgestellt, ob das Kündigungsrecht des Gesellschafters durch die Abfindungsbeschränkungen über Gebühr eingeschränkt wird. Das Managermodell ist vom BGH bereits im Grundsatz gebilligt worden.

2. Problem: Schenkungsfiktion

Anknüpfungspunkt für die steuerliche Problematik ist die Vorschrift des § 7 Abs. 7 ErbStG. Danach gilt es als Schenkung, wenn der Anteil im Zuge des Ausscheidens auf die Gesellschaft oder die anderen Gesellschafter übergeht und der Ausscheidende eine Abfindung erhält,

die unter dem Steuerwert des Anteils liegt. Dann wird eine Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter unterstellt. Da die steuerliche Bewertung mittlerweile den Verkehrswerten weitgehend angenähert ist, kann diese Schenkungsfiktion relativ schnell zum Tragen kommen.

Zu beachten ist jedoch, dass auch in diesen Fällen die schenkungsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen greifen, sofern die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind und die maßgebenden Lohnsummen- und Haltefristen eingehalten werden.

Zudem sind rechtsgeschäftliche Übertragungen – also der Verkauf der Beteiligung an die übrigen Gesellschafter oder die Gesellschaft – von der Schenkungsfiktion nicht erfasst. Liegt hier der Kaufpreis unter dem Steuerwert, kann auch nach den allgemeinen Regelungen grundsätzlich keine Schenkung angenommen werden, jedenfalls sofern die Vertragsparteien keine nahestehenden Personen sind.

3. Sonderfall Managermodell

Steht bei Eintritt in die Gesellschaft fest, dass die Beteiligung nur für die Dauer der aktiven Tätigkeit bestehen soll und bei Ausscheiden letztlich nur der Einstandspreis wieder vergütet wird, soll nach der herrschenden Auffassung im Schrifttum keine Schenkung i.S. von § 7 Abs. 7 ErbStG vorliegen. Die Vorschrift sei nach dem Sinn und Zweck einschränkend dahingehend auszulegen, dass solche Fälle, bei denen von vornherein keine Vermögensumschichtung geplant war, nicht erfasst sein dürfen.

Diese Sichtweise ist jedoch bislang nicht höchstrichterlich bestätigt. Auch die jüngste Entscheidung des BFH vom 6.5.2020 (Az.: II R 34/17) zum Managermodell hat hier keine Gewissheit gebracht. Im Streitfall war der Anteil des Ausscheidenden zum Nominalwert an einen Treuhänder verkauft worden. Dieser hielt den Anteil für die verbleibenden Gesellschafter, bis ein neu eintretender ihn wiederum zum Nominalwert übernehmen sollte. Hier verneinte das Gericht eine Schenkungsteuerpflicht der verbleibenden Gesellschafter, weil

- » zum einen nicht die verbleibenden Gesellschafter den Anteil erworben haben, sondern ein Treuhänder. So komme es für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht auf das zivilrechtliche und nicht auf das wirtschaftliche Eigentum an; und

- » zum anderen ein Kaufpreis auf der Basis eines Kaufvertrags und keine Abfindung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage gezahlt worden ist.

Ergebnis

Die prinzipielle Anwendbarkeit der Schenkungsfiktion auf Fälle des Managermodells bleibt damit zwar weiterhin offen. Andererseits steht nunmehr fest, dass durch eine Treuhandgestaltung im konkreten Fall die Schenkungsteuerproblematik vermieden werden kann.

Anforderungen an die finanzgerichtliche Prüfung von Hinzuschätzungen

Der BFH hat in zwei Verfahren finanzgerichtliche Entscheidungen wegen fehlerhafter Überprüfungen von Hinzuschätzungen aufgehoben. So verstößt ein Finanzgericht demnach gegen Verfahrensgrundsätze, wenn es sich in wesentlichen Punkten lediglich auf „allgemein zugängliche Quellen im Internet“ stützt und diese Quellen weder per Ausdruck dokumentiert noch konkret benennt. Ferner hat der BFH für solche Prüfungen die Wahrung des Grundsatzes der prozessualen Waffengleichheit angemahnt.

1. Prüfung eines Gewinnaufschlags

In einem Urteil vom 28.5.2020 hat der BFH die Rechtsprechung eines Finanzgerichts aufgehoben, weil dem klagenden Steuerpflichtigen die Quellen des beklagten Finanzamts nicht offengelegt wurden und somit die Transparenz und die Möglichkeit zur Gegendarstellung fehlten.

Im zugrundeliegenden Verfahren hatte das FG Hamburg die Einnahmen- und Umsatzhinzuschätzungen bei einer Diskothek überprüft, die ein Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung vorgenommen hatte. Das FG wandte in dem Urteil vom 3.9.2019 (Az.: 2 K 218/18) einen sog. äußeren Betriebsvergleich an und legte hierbei einen Rohgewinnaufschlagsatz von 300% zugrunde. Es verwies für diesen Wertansatz u.a. auf eine spezielle interne Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung für Diskotheken („Fachinfosystem Bp NRW“), die nur im innerdienstlichen

Intranet abrufbar war. Der klagenden Diskothek stellte es diese Quelle nicht zur Verfügung.

Der BFH hob das FG-Urteil mit Beschluss vom 28.5.2020 (Az.: X B 12/20) auf. Der Rückgriff des FG auf eine innerdienstliche Erkenntnisquelle der Finanzverwaltung stelle eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Dieser Anspruch umfasst das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor dem Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern. Gerichte sind daher verpflichtet, die Beteiligten über alle für ihre Entscheidung zur Verfügung stehenden Tatsachen und Beweisergebnisse uneingeschränkt zu informieren. Diesen Anforderungen ist das FG nicht gerecht geworden, da es den angesetzten Rohgewinnaufschlagsatz von 300% in entscheidungserheblicher Weise mit den Erkenntnissen aus der innerdienstlichen Erkenntnisquelle begründet hatte. Das FG hatte die Inhalte dieser internen Richtsatzsammlung nicht gegenüber der Diskothek offengelegt, so dass es dieser verwehrt blieb, zu den Inhalten entsprechend Stellung zu nehmen.

Der BFH stellte aber klar, dass die Finanzverwaltung für Schätzungszwecke durchaus eigene, interne Datenbanken aufbauen und verwenden darf. Greift aber ein Gericht auf diese Datensammlungen zurück, muss es das geprüfte Unternehmen in der rechtlich gebotenen Weise in den gleichen Kenntnisstand wie den Prozessgegner (das Finanzamt) versetzen. Insoweit verwies der BFH auf die Wahrung der prozessualen Waffengleichheit. Nun liegt



Schliersee, Oberbayern

es am FG, den angesetzten Rohgewinnaufschlagsatz entweder zu ändern oder transparenter zu begründen.

2. Quellenverweis bei Hinzuschätzung in Betriebsprüfung

Gerichte haben gemäß der Finanzgerichtsordnung nach ihrer freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden. Somit müssen bei der Entscheidungsfindung

- » Schriftsätze der Beteiligten,
- » deren Vorbringen in der mündlichen Verhandlung,
- » deren Verhalten,
- » die Steuerakten,
- » die beigezogenen Akten,
- » eingeholte Auskünfte,
- » Urkunden und
- » Beweisergebnisse

berücksichtigt werden. Der BFH hat nun aufgezeigt, welche Konsequenzen ein Verstoß gegen diese Grundsätze hat.

Im zugrundeliegenden Fall (Beschluss des BFH vom 23.4.2020, Az.: X B 156/19) waren die Feststellungen einer Betriebsprüfung in einem Eiscafé strittig. Aufgrund mehrerer formeller Kassen- und Aufzeichnungsmängel hatte der Prüfer eine „Ausbeutekalkulation“ vorgenommen und für seine Berechnung u.a. den Zuckereinkauf

des Eiscafé zugrunde gelegt. Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) stufte das Schätzungsergebnis als rechtmäßig ein und erklärte, dass sich die vom Prüfer bei der Kalkulation zugrunde gelegten Zuckeranteile aus „allgemein zugänglichen Quellen im Internet“ ergäben.

Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil nun wegen eines Verfahrensmangels auf und verwies darauf, dass das FG seine Überzeugung nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen habe, weil es sich lediglich auf unbenannte Internetquellen berufen habe. Es war somit weder für die Prozessbeteiligten noch für den BFH überprüfbar, ob die in Ansatz gebrachten Zuckeranteile im Rahmen der Schätzung tatsächlich vertretbar waren.

Ausblick

Auch in diesem zweiten Fall hob der BFH das finanzgerichtliche Urteil auf und verwies die Sache zurück, weshalb das FG nun konkreter darstellen muss, aufgrund welcher Umstände es die zugrunde gelegten Zuckeranteile für rechtmäßig erachtete. Im ersten Fall ist zumindest eine transparentere Begründung hinsichtlich des anzuwendenden Zuschlagssatzes erforderlich.

Prof. Heiko Hellwege

Wettbewerbsrechtliche Neuerungen für große Digitalunternehmen und mittelständische Betriebe (10. GWB-Novelle)

Mit der 10. Novelle des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) werden insbesondere große digitale Unternehmen einer verschärften Missbrauchsaufsicht unterworfen; außerdem finden sich dort einige Erleichterungen für mittelständische Unternehmen (so am 9.9.2020 vom Bundeskabinett beschlossen).

1. An digitale Unternehmen mit marktübergreifender Bedeutung gerichtete Untersagungen

Sofern das Bundeskartellamt die überragende marktübergreifende Bedeutung digitaler Unternehmen festgestellt hat, kann es ihnen künftig insbesondere untersagen:

» ... beim Vermitteln des Zugangs zu Beschaffungs- und Absatzmärkten die Angebote von Wettbewer-

bern und eigene Angebote ungleich zu behandeln (sog. self-preferencing);

- » ... Wettbewerber auf einem Markt, auf dem sie ihre Stellung schnell ausbauen können, zu behindern;
- » ... durch die Nutzung der von ihnen gesammelten wettbewerbsrelevanten Daten ein anderes Unternehmen zu behindern;
- » ... die Profitabilität von Nutzerdaten zu erschweren und damit den Wettbewerb zu behindern.

2. Erleichterungen für mittelständische Unternehmen 2.1 Schwellenwerte für Zusammenschlüsse

Zusammenschlüsse unterliegen künftig erst dann der Fusionskontrolle durch das Bundeskartellamt, wenn die



Weinberge in Esslingen am Neckar

beteiligten Unternehmen in Deutschland einen jährlichen Umsatz von mindestens 10 Mio. € (bisher 5 Mio. €) erzielen.

Zusammenschlüsse können nicht untersagt werden, wenn die Gründe für eine Untersagung nur Bagatellmärkte mit einem Volumen von bis zu 20 Mio. € (statt bisher 15 Mio. €) betreffen.

Hinweis: Gerade in schrumpfenden Märkten erhalten damit mittelständische Unternehmen mehr Flexibilität für Konsolidierungsmaßnahmen.

2.2 Kooperationen

Für Kooperationen von Unternehmen wird die Rechtssicherheit erhöht. Unternehmen haben künftig einen Anspruch auf eine kartellrechtliche Bewertung der Kooperation durch das Bundeskartellamt, wenn ein erhebliches rechtliches und wirtschaftliches Interesse an dieser Ein-

schätzung besteht. Zudem wird eine gesetzliche Grundlage für die sog. Vorsitzendenschreiben des Bundeskartellamts geschaffen, mit denen die Behörde informell grünes Licht für Kooperationen erteilen kann.

Hinweise

In Ergänzung zu den unter Abschn. 1 genannten Untersagungen kann das Bundeskartellamt künftig unter erleichterten Voraussetzungen einstweilige Maßnahmen erlassen, um den Wettbewerb zu sichern. Hinsichtlich der unter Abschn. 2 behandelten Kooperationen wurde insbesondere für Einkaufs- und Vertriebskooperationen mittelständischer Wettbewerbs-Unternehmen Rechtssicherheit geschaffen.

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

WP/StB Ulrich Stauber

Neue Kennzahl EBITDAC in der Finanzberichterstattung: Aussagekraft zweifelhaft

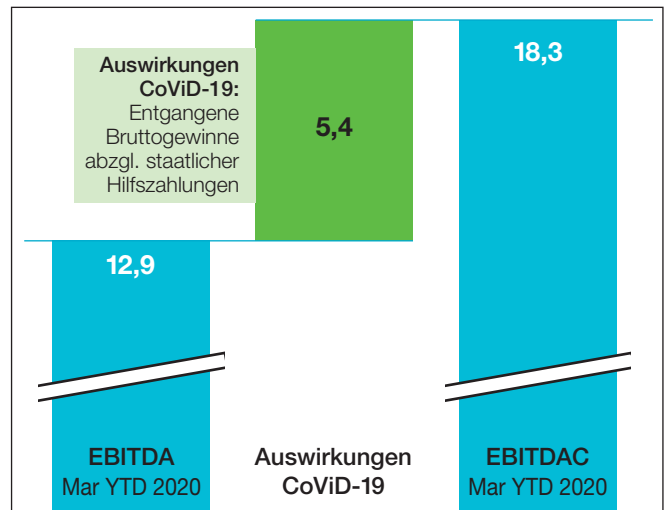
Im Jahresverlauf 2020 waren die meisten Unternehmen insbesondere während der Lockdowns unmittelbar von der Corona-Pandemie betroffen. Um deren Auswirkungen auf die wirtschaftliche Situation zu erfassen, hat sich in den letzten Monaten häufiger mit dem EBITDAC die Verwendung einer alternativen Kennzahl verbreitet. Die nähere Analyse lässt aber Zweifel an der Aussagekraft aufkommen.

1. EBITDAC: Earnings before interest, taxes, depreciation, amortization and coronavirus

Die neue Kennzahl EBITDAC wird aus der Kennzahl EBITDA abgeleitet. Das EBITDA stellt den Gewinn vor Zinsen, Steuern sowie Abschreibungen auf Sachanlagen/immaterielle Vermögensgegenstände dar. Zur Ermittlung des EBITDAC werden zusätzlich noch Pandemieverluste bzw. Pandemiegewinne bereinigt.

Beispiel: Der deutsche Industriekonzern Schenck Process Group gab im Quartalsbericht zum 31.3.2020 erstmalig das „bereinigte EBITDAC“ an. Die vorgenommene Bereinigung belief sich auf insgesamt 5,4 Mio. €. Die Anpassun-

gen betrafen insbesondere die Angabe der Bruttogewinne, die dem Konzern durch die Auswirkungen des Corona-Virus entgangen sind, und gegenläufig den Ansatz staatlicher Finanz- und Unterstützungshilfen von rund 0,2 Mio. €. Die entgangenen Bruttogewinne schätzte die Schenck auf rund 5,6 Mio. €, so dass sich insgesamt eine Bereinigung von 5,4 Mio. € ergab ($5,6 - 0,2 = 5,4$).



EBITDAC-Ermittlung, Beispiel Schenck Process Group (Quelle: www.schenckprocess.com)

2. Zweifel an der Aussagekraft der Kennzahl EBITDAC

Grundsätzlich gilt, dass die i.d.R. sehr branchen- und unternehmensspezifisch ausfallenden Auswirkungen des Corona-Virus objektiv nur schwer quantifiziert werden können. Zwar kann die Verwendung einer um außerordentliche Effekte bereinigten Leistungskennzahl durchaus dienlich sein, um die Vergleichbarkeit der Ertragslage mit den Vorjahren herzustellen. Aufgrund der sehr eingeschränkten Nachvollziehbarkeit bzw. Prüfbarkeit wird die Verwendung des EBITDAC jedoch durchaus kritisch gesehen. In vielen Fällen wird nicht eindeutig beurteilbar sein, inwieweit die Corona-Pandemie tatsächlich Einfluss auf die Rechnungslegungsdaten hat. Beispielsweise werden Umsatzrückgänge, nicht ausgelastete Sachanlagen oder umfangreiche Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen häufig auch durch andere Einflüsse als die Corona-Pandemie bedingt sein.

Aber auch scheinbar „einfache“ Sachverhalte wie Forderungsausfälle müssen in vielen Fällen nicht ausschließlich auf die Corona-Pandemie zurückzuführen sein. Darüber hinaus sind bei der Ermittlung des EBITDAC auch positive Effekte zu berücksichtigen, z.B. Einsparungen durch Kurzarbeitergeld, staatliche Beihilfen (Rettungsschirm etc.) sowie Umsatzanstiege in einzelnen Branchen (z.B. Online-Handel).

3. Pandemie-Effekte in Jahresabschluss und Lagebericht

Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen ist zu vermuten, dass i.d.R. negative Effekte der Corona-Pandemie zu Bereinigungen im Rahmen der Ermittlung eines EBITDAC vorgenommen werden bzw. dass das EBITDAC als alternativer Leistungsindikator nur von Unternehmen berichtet wird, bei denen

die negativen Auswirkungen überwiegen.

In der Lageberichterstattung ist grundsätzlich zu beachten, dass wesentliche finanzielle Leistungskennzahlen – wie auch das EBITDAC – durchgehend (stetig) dargestellt werden müssen. Dies betrifft somit sowohl die vergangenheitsorientierte als auch die zukunftsorientierte Berichterstattung (Wirtschaftsbericht bzw. Prognosebericht). Hierbei werden sich im Zweifel regelmäßig Schwierigkeiten bei der Ableitung des EBITDAC für den Prognosezeitraum ergeben.

Insoweit werden in vielen Fällen sowohl die quantitative als auch die qualitative Ermittlung von Effekten der Corona-Pandemie auf die Rechnungslegung in der Praxis größere Probleme bereiten und zu Diskussionen mit dem Abschlussprüfer führen. Soweit wesentliche, nach Art und/oder Größe außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge das Ergebnis einer Berichtsperiode beeinflussen, sind grundsätzlich die Angabepflicht gem. § 285 Satz 1 Nr. 31 HGB im Anhang sowie die erforderliche Analyse der Ertragslage im Wirtschaftsbericht des Lageberichts zu beachten.

Fazit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die gesetzlichen Angabepflichten in Anhang und Lagebericht häufig ausreichen dürften, die Auswirkungen der Corona-Pandemie für den Abschlussadressaten klar und nachvollziehbar darzustellen. Ob es Sinn macht, die Klarheit und Übersichtlichkeit durch die zusätzliche Darstellung eines EBITDAC verbessern zu wollen, erscheint daher fraglich.

KURZ NOTIERT

Mindestbeteiligung: Reicht für Steuerfreiheit das wirtschaftliche Eigentum aus?

Nach dem geltenden Unternehmenssteuerrecht bleiben Dividenden unter Kapitalgesellschaften nahezu steuerfrei. Im Ergebnis muss eine Kapitalgesellschaft lediglich 1,5% Steuern auf eine empfangene Ausschüttung entrichten – vorausgesetzt, die Beteiligung beträgt zu Beginn des Kalenderjahres der Ausschüttung mindes-

tens 10%. Ob für die Steuerfreiheit bei einer Mindestbeteiligung das wirtschaftliche Eigentum ausreicht, hatte kürzlich das FG München zu entscheiden.

In dem Streitfall hielt eine Kapitalgesellschaft bis zum Jahr 2013 9,898% an einer Aktiengesellschaft (AG). Im Hin-



6-Seen-Wedau in Duisburg

blick auf eine beabsichtigte Ausschüttung der AG im Jahr 2014 schloss die Klägerin mit dem Hauptaktionär am 16.12.2013 einen Kaufvertrag über 50 Aktien, um über die 10%-Grenze zu kommen.

Im Kaufvertrag war die aufschiebende Bedingung vereinbart, dass das Eigentum an den Aktien erst mit Kaufpreiszahlung an die Klägerin übergehen sollte. Aufgrund eines Versehens der Klägerin wurde die geplante unverzügliche Überweisung nicht ausgeführt, die Überweisung des Kaufpreises erfolgte tatsächlich erst zu Beginn des Jahres 2014. Folglich hatte das FG München zu entscheiden, ob die Klägerin zu Beginn des Jahres 2014 die erforderliche Mindestbeteiligung von 10% innehatte.

Die Richter stellten in dem Urteil vom 11.9.2019 (Az.: 7 K 2605/17) auf das wirtschaftliche Eigentum ab, welches ihrer Auffassung nach bereits im Dezember 2013 durch den Abschluss des konkreten Vertrags über die Aktien übergegangen sei. Durch den Vertrag habe die Klägerin eine das Gewinnbezugsrecht und mögliche Wertveränderungen der Aktien umfassende Position erworben, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden könne und zum maßgeblichen Stichtag 1.1.2014 auch noch fortbestehe.

Hinweis: Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, da die Revision beim BFH unter dem Az.: I R 50/19 anhängig ist.

Erbringung von elektronischen Dienstleistungen: Unternehmenssitz im Inland oder im Ausland?

Kann nicht festgestellt werden, dass der Leistungsempfänger sein Unternehmen im Ausland betreibt, ist vom Vorliegen eines Empfängerorts im Inland auszugehen.

In dem vom FG Rheinland-Pfalz entschiedenen Fall (Urteil vom 25.6.2020, Az.: 6 K 1789/18) ging es um eine Aktiengesellschaft (AG), die seit 1998 in das Handelsregister des Amtsgerichts K eingetragen war und sich überwiegend im Bereich Internet Protocol Television betätigte. Fraglich war, ob die Umsätze der AG im Zusammenhang mit einer Website im Inland umsatzsteuerpflichtig waren.

Die elektronischen Dienstleistungen der Website konnten

von den Endkunden kostenlos in Anspruch genommen werden. Premium User konnten gegen Entgelt weitere Optionen nutzen. Ferner fielen Einnahmen durch Werbeeinblendungen auf der Website an. Die Server, über die die Website betrieben wurde, befanden sich in Rechenzentren außerhalb Deutschlands. Nach Angaben der AG war die Betreiberin der Website in den Streitjahren 2011 bis 2015 eine Firma I AG mit Sitz auf den Seychellen. Deren Anteile wurden von einer in Russland und den USA ansässigen Firma gehalten.

Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung wurde festgestellt, dass die Umsätze aus dem Betrieb der Website der

AG zuzurechnen waren, da kein Vertrag zwischen der AG und der I AG existierte. Als Kontaktadresse im Impressum der Website waren die Daten der Firma I AG auf den Seychellen angegeben.

Das FG Rheinland-Pfalz wies die Klage mit dem o.g. Urteil ab. Die Leistungen seien im Inland zu versteuern. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft der Ort, an dem die

wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden. Dabei seien verschiedene Faktoren zu prüfen (z.B. statutarischer Sitz; Ort der zentralen Verwaltung; Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik bestimmt wird). Eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine Briefkastenfirma typisch sei, definiere nicht den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Hinweis: Die Revision beim BFH wurde zugelassen.

Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Hostingdiensten in einem Rechenzentrum

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich aktuell mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Hostingdiensten in einem Rechenzentrum befasst. Fraglich war, ob der Belegenheitsort des Grundstücks als Leistungsort anzusehen ist.

Ein Unternehmen mit Sitz in Finnland bot Hostingdienste für Betreiber von Telekommunikationsnetzen an. Es stellte dafür abschließbare Geräteschränke bereit. Zum Leistungsumfang gehörten ebenfalls die Stromversorgung, Klimatisierung und Überwachung, um die Server optimal nutzen zu können. Die Schränke, in denen die Server untergebracht wurden, waren am Boden fest-

geschraubt. Diese konnten jedoch innerhalb weniger Minuten wieder ausgebaut werden. Die Kunden hatten keinen unmittelbaren Zugang zu ihrem Schrank, sondern erhielten nach einer Identitätskontrolle einen Schlüssel hierfür.

Streitfrage zwischen den Beteiligten war, ob die Überlassung der Geräteschränke als eine steuerfreie Vermietung einer Immobilie zu qualifizieren ist oder eine steuerpflichtige Leistung in Verbindung mit einem Grundstück vorliegt. Weiterhin ging es um die Frage, wo der Leistungsort ist – also in Finnland oder am Sitz der Kunden. Der EuGH verneinte in seinem Urteil vom 2.7.2020 (Rs.



Glienicker Brücke, Berlin

C 215/19), dass das Zurverfügungstellen der Räumlichkeiten, in denen die Geräteschränke aufgestellt waren, ein Vermietungsumsatz war, da die Hostingdienste nicht nur die Überlassung des Stellplatzes des Geräteschranks umfassten, sondern auch weitere Dienstleistungen. Zudem sah der EuGH keinen ausreichend direkten Zusammenhang der Hostingdienste mit dem Grundstück. Sie bilden zum einen keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes, in dem sie stehen, so dass das Gebäude ohne sie nicht als unvollständig anzu-

sehen sei. Andererseits seien die Schränke nicht auf Dauer installiert, da sie nur am Boden festgeschraubt worden seien. Ferner verneinte der EuGH, dass die Hostingdienste als Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen waren.

Fazit: Demnach ist der Leistungsort dem EuGH zufolge im Endergebnis nicht der Belegenheitsort des Grundstücks, sondern der Ort, von dem aus der Unternehmer seine Hostingdienste erbringt.

Neue begriffliche Abgrenzung von Werklieferungen

Die Abgrenzung von Werklieferung und Werkleistung führt insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer immer wieder zu Diskussionen. Die Finanzverwaltung hat nun auf die Rechtsprechung des BFH reagiert und mit dem BMF-Schreiben vom 1.10.2020 die Definition der Werklieferung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass neu gefasst.

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung war eine Werklieferung anzunehmen, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Als zusätzliche Voraussetzung für eine Werklieferung muss der Unternehmer im Zusammenhang mit dem Werk auch einen fremden Gegenstand be- oder verarbeiten. Entgegen der bisherigen Auffassung kann bei einer Be- oder Verarbeitung ausschließlich eigener Gegenstände keine Werklieferung mehr vorliegen.

Die Differenzierung zwischen Werklieferung und Werkleistung ist wesentlich für die Zuordnung zu einer Lieferung

oder sonstigen Leistung, was wiederum für die Bestimmung des Liefer- bzw. Leistungsorts entscheidend ist. Bei der Werklieferung bestimmen sich der Ort und Zeitpunkt der Lieferung analog den Regelungen für Lieferungen nach § 3 Abs. 5a, Abs. 6 bis 8 UStG. Damit ist der Ort der Lieferung im Regelfall dort, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt. Bei Reihengeschäften kann die Bestimmung des Orts der Lieferung davon abweichen. Die Werkleistung ist den sonstigen Leistungen zuzuordnen, bei welchen sich der Leistungsort nach § 3a UStG bestimmt. Hier wird von dem Grundsatz ausgegangen, dass die sonstige Leistung dort erbracht wird, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Berücksichtigung findet die Anpassung für alle offenen Fälle, allerdings enthält das BMF-Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung: In allen Fällen vor dem 1.1.2021 entstandener gesetzlicher Umsatzsteuer können Unternehmer die Umsätze – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs und Fälle des § 13b UStG – nach den alten Regelungen behandeln.

Verlängerung der Einspruchsfrist bei fehlendem Hinweis auf elektronische Einspruchseinlegung

Ab Bekanntgabe eines Verwaltungsakts verbleibt im Regelfall ein Monat Zeit für einen Einspruch gegen eben diesen Verwaltungsakt (z.B. Steuerbescheid). Unter welchen Umständen sich diese Frist verlängert, wird nachfolgend aufgezeigt.

Eine Verlängerung der Einspruchsfrist auf ein Jahr ergibt sich, wenn die erlassende Behörde keine oder eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung in den anzufechtenden Verwaltungsakt aufgenommen hat. Eine korrekte Belehrung beinhaltet, bei welcher Behörde der Einspruch einzulegen ist und welche Regeln für die Fristberechnung gelten.

In einem Urteil vom 28.4.2020 (Az.: VI R 41/17) hat der BFH dazu entschieden, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig ist und eine einjährige Einspruchsfrist auslöst, wenn sie nicht auf die Möglichkeit der elektronischen Einspruchseinlegung hinweist. Begründet wurde diese Ansicht mit Verweis darauf, dass in der Abgabenordnung seit dem 1.8.2013 ausdrücklich geregelt ist, dass Einsprüche auch elektronisch eingelegt werden können. Seit diesem Zeitpunkt muss eine Rechtsbehelfsbelehrung demnach auch auf diesen gesetzlich ausdrücklich zugelassenen Einspruchsweg hinweisen.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Ein Land, das nicht forscht, wird zum Museum.“

Wolfgang Clement, 7.7.1940 – 27.9.2020, deutscher Publizist und Politiker. Er war von 1986 bis 1989 Chefredakteur der Hamburger Morgenpost und wechselte dann in die Politik. Insbesondere war der SPD-Politiker von Mai 1998 bis Oktober 2002 Ministerpräsident von Nordrhein-Westfalen und von Oktober 2002 bis Oktober 2005 Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit.

Impressum

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.

* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.