


# Nachrichten 04 | 24



TOP-Thema:  
Nachhaltigkeitsberichterstattung  
„step-by-step“  
Teil II: Die Wesentlichkeitsanalyse

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Wie Unternehmen **umsatzsteuerliche Risiken** aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises in Rechnungen an Endverbraucher reduzieren können, erläutern wir im ersten Beitrag dieser April-Ausgabe. Anlass gab ein EuGH-Urteil aus 2022, dessen Kernaussagen kürzlich vom BMF mit Schreiben vom 27.2.2024 in die deutschen Anwendungsvorschriften übernommen wurden. Anschließend geben wir in der Rubrik Steuern einen Überblick über die steuerlichen Konsequenzen **von Grundstücksveräußerungsgeschäften**, die in Zusammenhang mit Erbfällen und Selbstnutzung stehen.

In der Rubrik Rechnungslegung & Finanzen differenzieren wir für Unternehmen in Krisenkonstellationen zwischen **Überbrückungs- und Sanierungsdarlehen** und ordnen diese in das Stadium der Sanierung ein. Wichtig ist hierbei insbesondere neben der Laufzeit die Frage, inwieweit eine Eigenkapitalersatzfunktion vorliegt. Es folgt als unser Top-Thema der zweite Teil unserer Reihe zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung**. Nachdem in der letzten Ausgabe ein Überblick über die Rechtsentwicklung und die Vorschriften insgesamt sowie zum Inhalt des ersten der zwölf neuen Rechnungslegungsstandards gegeben wurde, folgt

nun die erste große praktische Herausforderung – die **Wesentlichkeitsanalyse**, die eine gründliche Auseinandersetzung mit der eigenen Wertschöpfungskette erfordert.

Offenbar erzielt das **Verbot von Exporten nach Russland** noch nicht die gewünschte Wirkung, weil Güter über Umwege dorthin gelangen. Um dieses Loch zu stopfen, hat die EU eine neue Regelung erlassen, über die wir in der Rubrik Recht informieren.

Zum Abschluss finden Sie wie immer in Kurzbeiträgen aktuelle Informationen: Hier könnte für Urlauber vielleicht besonders interessant sein, dass sie Hotelkosten reklamieren können, wenn die Liegen am Pool ständig reserviert sind.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen machen wir einen Abstecher zu unseren PKF-Nachbarn in den Niederlanden.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



Tulpenfelder in Süd-Holland

Titelfoto: Rotterdam Skyline

# TOP-Thema

## Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

# Inhalt

## Steuern

Zu hoch angesetzte Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher: Neue Rechtslage ..... 4

Private Grundstücksveräußerung im Zusammenhang mit Erbfällen und Selbstnutzung ..... 5

## Rechnungslegung & Finanzen

Unternehmensrettung mit Überbrückungs- und/oder Sanierungsdarlehen ..... 7

Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“ Teil II: Auswahl der zu berichtenden Themen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse ..... 9

## Recht

„No-Russia-Klausel“: Sanktionen des Westens und Handlungsbedarf für Unternehmen ..... 13

## Kurz notiert

Veräußerung von Mitunternehmeranteilen: Earn-out-Zahlungen erst bei Zufluss zu versteuern ..... 15

Reiserecht: Ständig reservierte Pool-Liegen können Reisemangel darstellen ..... 15

Maximilian Würth

# Zu hoch angesetzte Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher: Neue Rechtslage

Bisher schuldet ein Unternehmer dem Finanzamt nach § 14c Abs. 1 UStG auch einen in einer Rechnung fehlerhaft zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag. Nach der bisherigen Rechtslage galt dies unabhängig davon, ob der Rechnungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer ist. Ein aktuelles Urteil des EuGH ändert die Behandlung bei einer Leistung an einen Endverbraucher. Die Finanzverwaltung hat auf diese Rechtsprechung nun reagiert.

## 1. EuGH-Entscheidung zum zu hohen Steuerausweis

Das Verfahren des EuGH behandelte eine österreichische GmbH, welche Indoor-Spielplätze betreibt. Die GmbH stellte an ihre Kunden Rechnungen mit

dem Regelsteuersatz aus, obwohl die Leistung nur einem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterlag. Das zuständige Finanzamt verlangte eine Rechnungskorrektur, andernfalls müsse die unrichtig zu hoch angesetzte Steuer abgeführt werden. Nach dem EuGH-Urteil vom 8.12.2022 (Az.: C-378/21) liegt keine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da der Endverbraucher des Spielplatzbetreibers keine Vorsteuer ziehe. Art. 203 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sei nicht anwendbar mit der Folge, dass die zu Unrecht überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nicht geschuldet werde.

## 2. Anwendung des § 14c Abs. 1 UStG eingeschränkt

Das BMF hat dieses EuGH-Urteil mit Schreiben vom 27.2.2024 (Az.: III C 2 - S 7282/19/10001 :002) in die



Grachten in Amsterdam

deutschen Anwendungsvorschriften übernommen. Wird eine von einem Unternehmer tatsächlich ausgeführte Leistung mit einem *unrichtigen* Steuerausweis an Endverbraucher berechnet, entsteht nach diesem BMF-Schreiben keine Steuer nach § 14c Abs.1 UStG. Die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG bleibt bis auf eine Kleinunternehmerbestimmung unberührt.

**Hinweis:** Ein *unberechtigter* Steuerausweis führt aber weiterhin zu einer Steuerschuld.

### 3. Unterscheidung nach dem Rechnungsempfänger

Endverbraucher im Sinne des EuGH sind Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht als solche handeln. Rechnungen an einen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich unterfallen dem Urteil nicht. Es kommt auch nicht darauf an, ob ein Vorsteuerabzug tatsächlich vorgenommen wurde. Schädlich für die Anwendung des Urteils ist allein die theoretische Möglichkeit der Vorsteuerziehung. Eine nachträgliche Optierung und ein dann teilweiser Steuerabzug gem. § 15a UStG könne, so das BMF-Schreiben, in solchen Fällen nicht ausgeschlossen werden mit der Folge einer Gefährdung des Steueraufkommens.

### 4. Aufteilung in Mischfällen

Bei Leistungen sowohl an einen Endverbraucher als auch an einen Unternehmer für dessen Unternehmen (Mischfälle) ist nach dem BMF-Schreiben vom 27.2.2024 das EuGH-Urteil nur auf den Endverbraucher anzuwenden. Es wird eine Aufteilung vorgenommen.

Solange kein Ausfall des Steueraufkommens gegeben ist, kann anhand der Leistungsart unterschieden

werden, ob der Leistungsempfänger Endverbraucher ist oder ein steuerabzugsberechtigter Unternehmer. Es wird der Leistungskatalog des Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE zur Beurteilung herangezogen. Sollte jedoch von vornherein klar sein, dass der Unternehmer die Leistung für nichtunternehmerische Zwecke nutzt, wird der o.g. Katalog nicht angewendet.

### 5. Nachweisspflicht des Unternehmers

Gemäß dem geänderten UStAE muss der Unternehmer dem Finanzamt glaubhaft beweisen, dass die Rechnung an einen Endverbraucher gestellt wurde. Kann nicht hinreichend beurteilt werden, ob der Rechnungsempfänger ein Unternehmer oder ein Endverbraucher ist, ist das Urteil nicht anwendbar. Die Finanzbehörde muss andererseits nachweisen, ob es sich bei dem fehlerhaften Steuerausweis um einen unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis handelt.

## Ausblick

Fraglich ist, wie das Urteil in der Praxis umgesetzt wird. Die Aufteilung zwischen Endverbraucher und Unternehmer kann schwierig sein und zu hohem Verwaltungsaufwand bei Unternehmen führen. Auch hat sich der österreichische Verwaltungsgerechtshof mit weiteren Fragen in dieser Sache an den EuGH gewandt. Das Urteil könnte seitens des EuGH nochmals konkretisiert werden. Beim BFH sind zwei Revisionsverfahren in der Sache anhängig (Az.: V R 16/22, XI R 25/23). Die Grundsätze des EuGH-Urteils sind nach dem BMF-Schreiben auf alle offenen Fälle anzuwenden.

# Private Grundstücksveräußerung im Zusammenhang mit Erbfällen und Selbstnutzung

Kürzlich wurden einige neue Urteile bezüglich privater Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken bekannt. Es wurde innerhalb einer Erbengemeinschaft sowie für den entgeltlichen Verzicht auf ein Nießbrauchrecht und für selbstgenutzte Immobilien entschieden, ob ein steuerpflichtiger Gewinn i.S. des § 23 EStG angenommen werden kann.

## 1. Hintergrund

Grundsätzlich unterliegen private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre beträgt, der Besteuerung. Ausgenommen sind nur Gebäude, die entweder im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im

Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

## 2. Erbanteilerwerb aus Erbengemeinschaft

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 26.9.2023 (Az.: IX R 13/22) festgelegt, dass ein privates Veräußerungsgeschäft nicht vorliegt, wenn der an einer Erbengemeinschaft Beteiligte einen Erbanteil an der Erbmasse, zu der ein Grundstück gehört, hinzu erwirbt und das Grundstück innerhalb von zehn Jahren mit Gewinn veräußert. Konkret handelte es sich um eine Erbmasse einer aus A und B bestehenden Erbengemeinschaft, welche aus einem vom Erblasser bis zu seinem Tod selbstgenutzten Grundstück bestand. A erwarb in 2020 den hälftigen Gemeinschaftsanteil von B für 250.000 € und veräußerte das Grundstück in 2023 für 600.000 €. Aus der o.g. Entscheidung des BFH folgt, dass derjenige, der als Beteiligter einer Erbengemeinschaft einen Erbanteil an einer Erbmasse erwirbt, zu der auch ein Grundstück gehört, das er nachfolgend innerhalb von zehn Jahren veräußert, keinen Vorgang nach § 23 EStG auslöst.

## 3. Verzicht auf Nießbrauchrecht

Ferner hat das FG Münster mit Urteil vom 12.12.2023 (Az.: 6 K 2489/22 E) entschieden, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchrecht keine Veräußerung i.S. des § 23 EStG darstellt. Im Streitfall wurde der Steuerpflichtigen in 2008 durch ein Vermächtnis ein Nießbrauchrecht an einem Grundstück zugewendet. Im Jahr 2012 überließ sie das Grundstück an eine Kommanditgesellschaft, an der sie als Gesellschafterin beteiligt war. Die Mieteinnahmen stellten Sonderbetriebseinnahmen dar. Nachdem sie 2018 aus der Kommanditgesellschaft ausgeschieden war, überführte sie das Nießbrauchrecht mit dem Wert von 0 € in ihr Privatvermögen und erfasste die Mieteinnahmen fortan als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im November 2019 verzichtete sie gegen eine Entschädigungszahlung auf ihr Nießbrauchrecht.

Ein Nießbrauchrecht ist ein gegenüber dem Eigentum an der belasteten Sache verselbstständigtes, dingliches Nutzungsrecht und damit ein Wirtschaftsgut i. S. des § 23 EStG. Somit hatte die Steuerpflichtige das Nießbrauchrecht in 2018 durch Entnahme in das Privatvermögen übernommen. Allerdings war das Nießbrauchrecht durch den entgeltlichen Verzicht in 2019 nicht veräußert worden. Denn eine Veräußerung setzt nicht nur die Entgeltlichkeit des Übertra-

gungsvorgangs voraus, sondern auch einen Rechtsträgerwechsel an dem veräußerten Wirtschaftsgut. Folglich führt der Verzicht auf ein Nießbrauchrecht nicht dazu, dass dieses Wirtschaftsgut an den Grundstückseigentümer (zurück-)übertragen wird, sondern zu dessen Erlöschen. Insofern handelt es sich um die endgültige Aufgabe eines Vermögenswerts in seiner Substanz und damit um einen veräußerungsähnlichen Vorgang, der von § 23 EStG aber nicht erfasst wird.

**Hinweis:** Ob der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchrecht ein Veräußerungsvorgang oder lediglich ein veräußerungsähnlicher Vorgang ist, wurde vom BFH im Kontext des § 23 EStG bisher noch nicht entschieden. Daher hat das FG Münster die Revision zugelassen.

## 4. Selbstgenutzte Immobilien

Zudem wurde kürzlich im Rahmen von selbstgenutzten Immobilien sowohl über die Steuerbefreiung für den Verkauf eines Gartengrundstücks als auch über die von der (Schwieger-)Mutter genutzten Wohnräume entschieden.

### 4.1 Verkauf eines Gartengrundstücks

Mit Urteil vom 26.9.2023 (Az.: IX R 14/22) entschied der BFH über ein fast 4.000 qm großes, überwiegend als Garten genutztes Grundstück. Das in zwei Teilflächen geteilte Grundstück wurde zum einen als Wohnhaus verwendet und zum anderen innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist veräußert. Mit seinem neuen Urteil stellte der BFH für die zweite Teilfläche klar, dass eine Ausnahme von der Besteuerung nur dann vorliegt, wenn die Immobilie vom Steuerpflichtigen bewohnt wird. Mangels eines auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes können unbebaute Grundstücke jedoch nicht bewohnt werden, sodass der Befreiungstatbestand nicht greift. Dies gilt auch, wenn ein vorher als Garten genutzter Grundstücksteil abgetrennt und dann veräußert wird. Mit der Teilung entstanden aus dem bis dahin einheitlichen Wirtschaftsgut Grund und Boden zwei neue Wirtschaftsgüter (Grundstücke), deren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken jeweils getrennt zu betrachten ist.

### 4.2 Wohnungsüberlassung

In seinem Urteil vom 14.11.2023 (Az.: IX R 13/23) hatte der BFH zudem über eine von Ehegatten an deren (Schwieger-)Mutter überlassene Wohnung zu ent-

scheiden. Nach dem Tod der Schwiegermutter verkauften sie die Wohnung innerhalb der Zehnjahresfrist und machten für den Veräußerungsgewinn eine Steuerbefreiung wegen Selbstnutzung geltend, da ihnen die Nutzung der Wohnung durch die (Schwieger-)Mutter als Eigennutzung zuzurechnen sei. Nach Ansicht des BFH setzt der Ausdruck „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ grundsätzlich voraus, dass die Immobilie vom Steuerpflichtigen

selbst bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muss das Gebäude zumindest *auch* selbst nutzen. Unschädlich ist nur, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt u.a. auch dann vor, wenn die Überlassung nicht ausschließlich an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind, sondern zugleich an einen Dritten (z. B. die Kindesmutter) erfolgt.

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

Nico Deutsch / Dominik Römer

# Unternehmensrettung mit Überbrückungs- und/oder Sanierungsdarlehen

Die Unterscheidung zwischen Überbrückungsdarlehen und Sanierungsdarlehen spielt eine fundamentale Rolle in der Unternehmensfinanzierung. Nachfolgend werden zunächst die beiden Kreditarten abgegrenzt, um bessere Einblicke in die Finanzierungsoptionen von in die Krise geratenen Unternehmen zu erhalten. Dabei werden die spezifischen Merkmale und Zwecke der Kredite beleuchtet, um

ihre jeweilige Rolle im Prozess der Unternehmensrestrukturierung zu verstehen.

### 1. Unterschiedliche Einsatzzwecke von Überbrückungsdarlehen ...

Überbrückungsdarlehen spielen eine wichtige Rolle als Finanzierungsoption für Unternehmen, die sich



Den Haag: Das Gebäude der Ersten Kammer der General-Staaten vor moderner Skyline

vorübergehenden Liquiditätsengpässen gegenübersehen. Dieses Finanzinstrument ermöglicht es, den Zeitraum bis zur Entscheidung über die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens zu überbrücken.

**Hinweis:** Es ist zu betonen, dass Überbrückungsdarlehen nicht primär für die grundlegende Sanierung vorgesehen sind. Stattdessen dienen sie als kurzfristige finanzielle Stütze während der Prüfung der Sanierungsfähigkeit, bevor die Option eines eigentlichen Sanierungsdarlehens in Erwägung gezogen wird.

Die Laufzeit eines Überbrückungsdarlehens beträgt i.d.R. maximal vier Wochen. Während dieser Zeitspanne wird intensiv an der Sanierung gearbeitet. Überbrückungsdarlehen sind regelmäßig unbesichert und können jederzeit, insbesondere im Falle des Scheiterns der beabsichtigten Restrukturierung, von Darlehensgebern fällig gestellt werden.

### ... und Sanierungsdarlehen

Ein Sanierungsdarlehen wird von Banken oder anderen Kreditgebern an Unternehmen vergeben, die sich in einem laufenden Sanierungs- bzw. Restrukturierungsverfahren befinden. Das vorrangige Ziel dieses Darlehens besteht darin, eine drohende Insol-

venz zu verhindern oder die Gründe für ein bereits in Gang gesetztes Insolvenzverfahren zu beseitigen, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens wiederherzustellen.

Die Vergabe eines Sanierungsdarlehens erfolgt explizit mit dem Fokus auf die anstehende Sanierung, insbesondere wenn eine Zahlungsunfähigkeit droht. Hierbei wird ein Unternehmen als sanierungsbedürftig eingestuft, wenn ohne unterstützende Maßnahmen die Betriebssubstanz, die für eine erfolgreiche Fortführung des Geschäftsbetriebs und die Erfüllung bestehender Verpflichtungen erforderlich ist, nicht erhalten werden kann. Die Bindung des Sanierungsdarlehens an den Sanierungszweck kann ausdrücklich oder konkludent vereinbart werden.

Die Laufzeit des Darlehens orientiert sich i.d.R. am Sanierungszweck; innerhalb dieses Zeitraums soll das definierte Sanierungsziel gemäß einem ausgearbeiteten Sanierungsplan erreicht werden.

### 2. Bilanzielle Behandlung der Überbrückungsdarlehen und ...

Kurzfristige Überbrückungskredite sind vorübergehende Finanzierungsmaßnahmen und stellen keine



Der berühmte Käsemarkt in Gouda



langfristigen Bestandteile der Unternehmensfinanzierung dar. Daher werden sie nicht als Ersatz für Eigenkapital betrachtet. Diese Einschätzung basiert auf verschiedenen Urteilen und Verwaltungsgrundsätzen, mit denen festgehalten wurde, dass solche Kredite nicht automatisch als eigenkapitalersetzend gelten.

Für die Bilanzierung als Fremdkapital ist maßgeblich, dass die kurzfristige Ablösung des Kredits ernsthaft gewollt und nach objektiven Kriterien bestimmt sein muss. Soweit das der Fall ist, greift das Kapitalersatzrecht nicht ein. Dies liegt daran, dass selbst ein neutraler Kreditgeber unter diesen Bedingungen – unabhängig von der Kreditwürdigkeit des Unternehmens – wahrscheinlich bereit wäre, ein Darlehen zu gewähren.

Wenn jedoch keine objektiven Anhaltspunkte für eine „kurzfristige Überbrückung“ vorliegen (i.d.R. höchstens vier Wochen), müssen die gesellschaftsrechtlichen Kapitalersatzregeln angewendet werden.

### ... der Sanierungsdarlehen

Sanierungsdarlehen werden vergeben, wenn ein Unternehmen klar sanierungsbedürftig ist und Schwierigkeiten bei der Kreditaufnahme hat, was auf eine mögliche Kreditunwürdigkeit hindeutet. Oft dienen sie als Eigenkapitalersatz, insbesondere wenn externe Geldgeber aufgrund der Krisensituation des Unternehmens das Darlehen ohne eine solche Absicherung nicht gewährt hätten.

Die bilanzielle Behandlung ändert sich bei einer positiven Prognose für die Fortführung des Unternehmens und einer Sanierung durch Fremdkapital. Wenn jedoch ein Sanierungskredit erst nach Einreichung des Insolvenzantrags vom Insolvenzverwalter im Namen des Unternehmens aufgenommen wird, gilt dies als Masseforderung gem. der Insolvenzordnung (InsO). Solche InsO-Masseforderungen haben in der Bilanz den Status bevorzugt zu bedienender Verbindlichkeiten und haben Vorrang vor gewöhnlichen, ungesicherten Verbindlichkeiten.

**Hinweis:** Diese bevorzugte Behandlung soll sicherstellen, dass Gläubiger, die eng mit dem insolventen Unternehmen verbunden sind, vor anderen befriedigt werden, bevor die Vermögensmasse auf die übrigen Gläubiger aufgeteilt wird.

## Fazit

In der Praxis ist eine klare Unterscheidung zwischen den beiden Finanzierungsinstrumenten erforderlich: Überbrückungsdarlehen dienen als kurzfristige Finanzstütze während der Sanierungsfähigkeitsprüfung, Sanierungsdarlehen sollen die Insolvenz verhindern und das Unternehmen aktiv restrukturieren. Die gezielte Wahl zwischen diesen Kreditformen – oft auch nacheinander eingesetzt – ermöglicht es Unternehmen, auch unter schwierigen Bedingungen ihre finanzielle Stabilität zu gewährleisten und letztlich wieder nachhaltiges Wachstum zu erreichen.

WP/StB Dr. Matthias Heinrich

# Nachhaltigkeitsberichterstattung „step-by-step“

## Teil II: Auswahl der zu berichtenden Themen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse

Nach einem grundlegenden Überblick über die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß der sog. „Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)“ der EU sowie über die Europäischen Standards der Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) beschäftigt sich der zweite Teil unserer mehrteiligen Reihe mit dem Herzstück der Nachhaltigkeitsberichterstattung, der sog. Wesentlichkeitsanalyse. In dieser Wesentlichkeitsanalyse werden die ein-

zelnen Themen definiert, über welche im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu berichten ist. Zudem gibt die Wesentlichkeitsanalyse den Unternehmen einen Überblick über die nachhaltigkeitsbezogenen Themen mit Einfluss auf den nachhaltigen Geschäftserfolg des Unternehmens. Die so erarbeiteten Informationen können auch strategisch genutzt werden, um das Unternehmen nachhaltig zu entwickeln.



## 1. Inhalt und Zielsetzung der Wesentlichkeitsanalyse

Mit der Wesentlichkeitsanalyse sollen die Themen identifiziert werden, die für eine Organisation und ihre Stakeholder in den Bereichen Umwelt, Soziales und Governance (ESG) am wichtigsten sind. Dazu werden Auswirkungen, Chancen und Risiken der jeweiligen Einzelthemen betrachtet. Hieraus leitet sich ab, über welche Themen ein Unternehmen tatsächlich zu berichten hat. Mit der Wesentlichkeitsanalyse sollen die Unternehmen aber auch Themenbereiche definieren, für die sie eine Nachhaltigkeitsstrategie aufbauen möchten. Dabei werden Ziele definiert, Maßnahmen abgeleitet und Kennzahlen ermittelt, die eine Beurteilung der Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens zulassen und über die dann zukünftig regelmäßig und detailliert zu berichten ist.

## 2. Die doppelte Wesentlichkeit – unterschiedliche Perspektiven zur Bestimmung wesentlicher Themen

Ob ein ESG-Thema wesentlich ist, ist in einer zweifachen Perspektive zu analysieren:

- » Inside-Out-Perspektive (Impact Materiality): Auswirkungen des Unternehmens auf Menschen und Umwelt;
- » Outside-In-Perspektive (Financial Materiality): (finanzielle) Chancen und Risiken für das Unter-

nehmen aufgrund von externen Nachhaltigkeitsauswirkungen, d.h. Auswirkungen auf den Betrieb, seine finanzielle Rentabilität und seine (dauerhafte) Überlebensfähigkeit.

### 2.1 Auswirkungen des Unternehmens

Bei der Impact Materiality sind zunächst tatsächliche und potentielle Auswirkungen des Unternehmens auf Menschen und Umwelt unter Berücksichtigung von relevanten Interessengruppen und Stakeholdern zu ermitteln und deren Wesentlichkeit z.B. durch die Definition von Schwellenwerten festzulegen. Dabei ist die gesamte Wertschöpfungskette innerhalb des Unternehmens zu untersuchen. Dies umfasst auch vor- oder nachgelagerte Wertschöpfungsketten, die durch Geschäftsbeziehungen direkt mit dem eigenen Betrieb bzw. mit den eigenen Produkten und Dienstleistungen verbunden sind.

**Beispiel:** Bei einem Unternehmen, das Batterien produziert, ist zu prüfen, welche Inhaltsstoffe verwendet werden (z.B. seltene Erden) und ob diese möglicherweise unter Missachtung von Menschenrechten oder mit Hilfe von Kinderarbeit abgebaut werden.

Ob eines der betrachteten Themen als wesentlich einzustufen ist, bestimmt sich sodann nach

- » dem Ausmaß: Wie schwerwiegend ist eine Auswirkung?
- » dem Umfang: Wie weit verbreitet ist eine Auswirkung (z.B. in welchem Gebiet ist die Auswirkung zu spüren oder wie viele Menschen sind davon betroffen)?
- » der (Un-)Abänderlichkeit: Kann die negative Auswirkung (vollständig oder teilweise) behoben werden?

## 2.2 Finanzlage des Unternehmens

Im Rahmen der Financial Materiality sind Risiken und Chancen zu erheben, die sich auf die Finanzlage des Unternehmens auswirken können. Das Unternehmen prüft in diesem Zusammenhang, ob Abhängigkeiten von natürlichen oder personellen Ressourcen bestehen, aus denen sich ein finanzielles Risiko ergeben könnte. Zudem können z.B. Aktivitäten des Unternehmens negative Auswirkungen auf lokale Gemeinschaften haben, die eine strengere staatliche Kontrolle oder Rufschädigungen zur Folge haben könnten. Die Wesentlichkeit von bestehenden Risiken und Chancen und deren potentielle

finanzielle Auswirkungen ist nach den folgenden Kriterien zu beurteilen:

- » Wahrscheinlichkeit des Eintritts;
- » Ausmaß der finanziellen Auswirkungen, ggf. unter Berücksichtigung von Schwellenwerten.

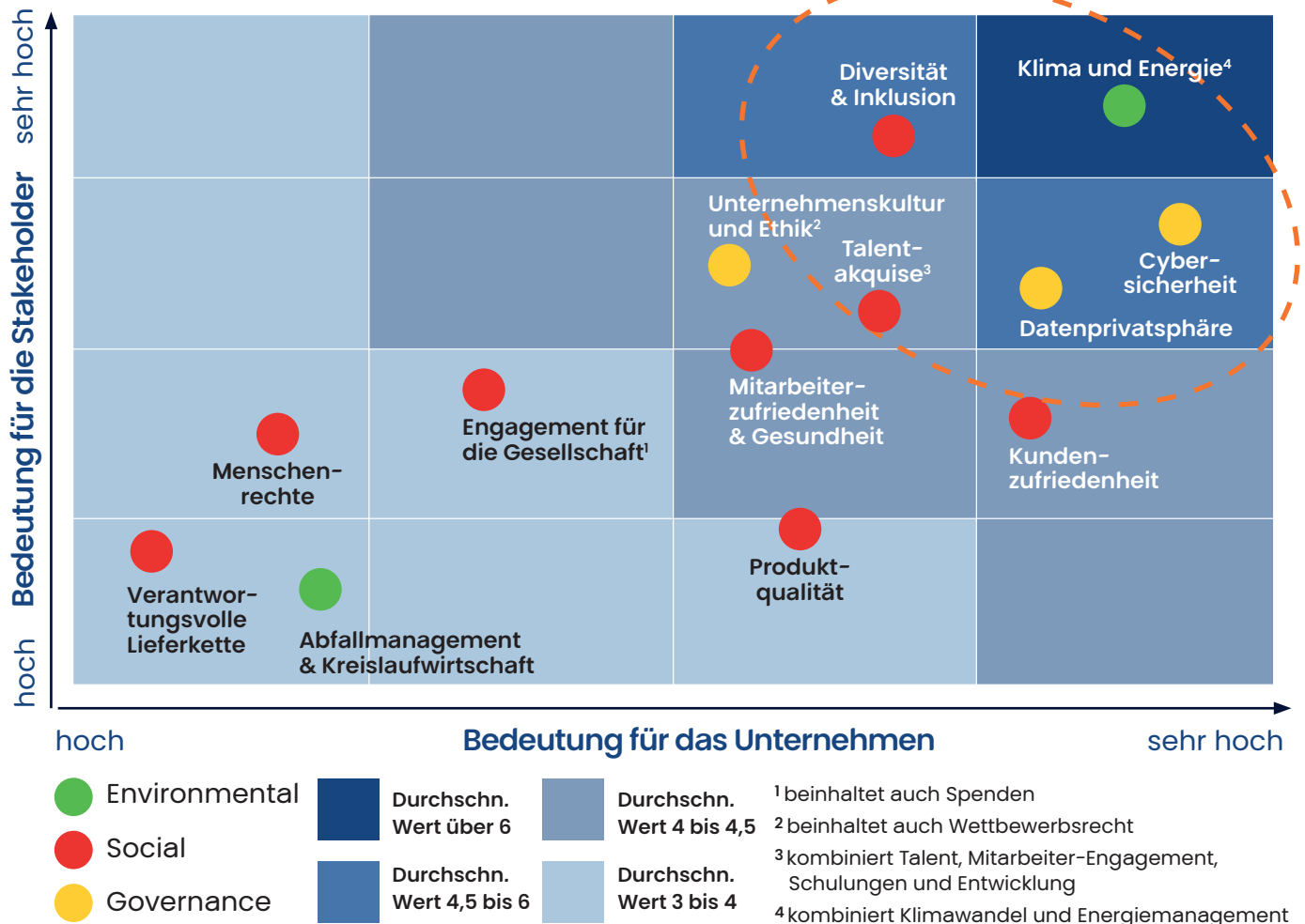
**Hinweis:** Die jeweiligen Auswirkungen sind kurz-, mittel- und langfristig zu betrachten.

## 3. Die einzelnen Schritte der Wesentlichkeitsanalyse

### 3.1 Analyse der Geschäftstätigkeiten und Identifikation der Stakeholder

In einem ersten Schritt sollte eine Übersicht der eigenen Geschäftstätigkeit sowie der gesamten Wertschöpfungskette erstellt werden und mit relevanten Stakeholdern verknüpft werden. Dazu werden die einzelnen Geschäftsbereiche, Produktionsprozesse sowie die Geschäftsbeziehungen analysiert und möglicherweise betroffene Stakeholder identifiziert. Hierbei können unterschiedliche Parameter eine Rolle spielen, z.B. geographische und politische Lage, umweltspezifische Situation, regionale Mängel etc. Neben den im Unternehmen verfügbaren Informa-

Abb. 1: Beispiel einer Wesentlichkeitsmatrix



tionen sollen hier auch Medienberichterstattungen, sei es zum Unternehmen selbst, zur Branche oder zu regionalen Aspekten, einbezogen werden.

Bei der Zuordnung betroffener Stakeholder ist zwischen internen Stakeholdern (Mitarbeitern, Geschäftsleitung, Anteilseignern) und externen Stakeholdern (Kunden, Investoren, Lieferanten, NGOs, Medien, politische Akteure etc.) zu unterscheiden. Bei der Zuordnung der Stakeholder zu den Tätigkeiten/Prozessen sollte auch eine Abschichtung nach der Wichtigkeit der Stakeholdergruppen erfolgen, da nicht jede Gruppe gleich wichtig für das Unternehmen und seine nachhaltigkeitsbezogenen Entscheidungen ist.

**Hinweis:** Eine solche Einordnung der Stakeholdergruppen sollte nicht nur aus Sicht der Unternehmensleitung getroffen werden, sondern es sind unterschiedliche Bereiche mit einzubeziehen, um ein möglichst realistisches Bild der wichtigsten externen Stakeholder zu erhalten.

### 3.2 Themenzusammenstellung

Aus den Geschäftsprozessen und den einzubeziehenden Stakeholdern kann im zweiten Schritt eine Themen-Longlist erstellt werden, die alle möglicherweise relevanten Themenbereiche aus den Bereichen Umwelt, Soziales und Governance enthält. Eine Definition der Einzelthemen, welche zu betrachten sind, ist als Anlage AR 16 zum ESRS 1 beigefügt.

**Hinweis:** Oft kann es hilfreich sein, in diesem Schritt auch interne und externe Experten hinzuzuziehen, um die relevanten Themen zu identifizieren. Zudem erfolgt auch bereits eine erste Priorisierung der Themen.

### 3.3 Identifikation der Auswirkungen, Chancen und Risiken

Für die Themen der Longlist sind nun die Auswirkungen, Chancen und Risiken zu ermitteln. Dies erfolgt üblicherweise im Rahmen von gemischt besetzten Workshops und Diskussionen, um unterschiedliche Sichtweisen und Schwerpunkte fächerübergreifend erfassen und

berücksichtigen zu können. Dabei kann folgendermaßen vorgegangen werden:

- » Identifikation der Abhängigkeiten von natürlichen, personellen und sozialen Ressourcen;
- » Identifikation von Auswirkungen auf Mensch und Umwelt;
- » Identifikation von nachhaltigkeitsbezogenen Chancen und Risiken, die sich aus den identifizierten Abhängigkeiten und Auswirkungen ergeben;
- » Kategorisierung der Auswirkungen, Chancen und Risiken, z.B. nach Zeithorizonten (kurz-, mittel-, langfristig);
- » Erstellung einer Shortlist mit allen Themen, zu denen Auswirkungen, Chancen und Risiken erfasst wurden, und Validierung dieser Shortlist mit den jeweils betroffenen wesentlichen Stakeholdern.

### 3.4 Bewertung der Auswirkungen, Chancen und Risiken

Die Themen der Shortlist werden nach den oben in Abschn. 2.1 dargestellten Kriterien Ausmaß, Umfang und Unabänderlichkeit für die Auswirkungen bzw. Wahrscheinlichkeit und nach dem Einfluss bei den finanziellen Chancen und Risiken bewertet. Zudem können Schwellenwerte definiert werden, ab wann ein Thema als wesentlich einzustufen ist.

**Hinweis:** Um detaillierte Bewertungen vornehmen zu können, kann es sinnvoll sein, die (externen) Stakeholder auch in diesem Schritt nochmals einzubeziehen.

### 3.5 Wesentlichkeitsmatrix

Die bewerteten Themen der Shortlist werden in der Praxis oftmals in einer Wesentlichkeitsmatrix (vgl. Abb. 1) eingetragen. Daraus können dann unmittelbar die Themenbereiche abgelesen werden, welche als wesentlich eingestuft werden. Diese Themen sind abschließend auch durch das Management nochmals zu validieren. Sodann muss über die als wesentlich eingestuft Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Angabe von Strategien, Zielen, Maßnahmen und Kontrollgrößen berichtet werden.

## Take-away

- Die Wesentlichkeitsanalyse ist das Herzstück der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS.
- In der Wesentlichkeitsanalyse wird definiert und begründet, welche Themen als wesentlich eingestuft und in der Nachhaltigkeitsberichterstattung behandelt werden. Diese Weichenstellung erfordert besondere Aufmerksamkeit.
- Ausgangspunkt ist die Ermittlung der Auswirkungen, Risiken und Chancen von Nachhaltigkeitsaspekten.
- Es folgt eine Bewertung der Wesentlichkeiten der identifizierten Aspekte unter Einbeziehung von Stakeholdern.

## RECHT

RA Prof. Heiko Hellwege

# „No-Russia-Klausel“: Sanktionen des Westens und Handlungsbedarf für Unternehmen

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich am 26.2.2024 und zuvor am 18.12.2023 auf weitere Sanktionspakete (Nr. 13 und Nr. 12) gegen Russland geeinigt. Besonderes Augenmerk des Pakets Nr. 12 gilt der Bekämpfung der Umgehung der bereits bestehenden Sanktionen.

## 1. Die „No-Russia-Klausel“

Um Exporte nach Russland einzudämmen, verständigten sich die EU-Mitgliedstaaten insbesondere auf eine Pflicht für Exporteure zur Vereinbarung einer Re-Exportklausel bei Lieferungen in Drittstaaten (Art. 12g der EU-Verordnung 833/2014). Danach müssen sich die im Drittstaat ansässigen Vertragspartner dazu verpflichten, die erworbenen Güter und Technologien nicht weiter nach Russland zu exportieren. Hintergrund ist, dass Russland in den ersten Monaten des

Jahres 2023 Technologien im Wert von 450 Mio. € importierte, die in der EU hergestellt wurden. Gleichzeitig hatten EU-Beamte feststellen müssen, dass nach dem russischen Angriff auf die Ukraine die Ausfuhr von diesen Gütern von der EU in Drittstaaten stark zugenommen hatte.

Aus der Pflicht zur Implementierung dieser Klausel resultiert ein erheblicher Handlungsbedarf für Unternehmen zur Überprüfung der eigenen Betroffenheit und zur Formulierung einer hinreichenden, auf den jeweiligen Vertrag individuell angepassten Klausel.

Die neu eingefügte Vorschrift sieht vor, dass Ausführer beim Verkauf, der Lieferung, der Verbringung oder der Ausfuhr bestimmter Güter und Technologien in Drittländer die Wiederausfuhr nach Russland oder



Altstadt von Utrecht

die Verwendung in Russland vertraglich untersagen müssen. Neben einer solchen Klausel bedarf es der Aufnahme von Regelungen für den Fall eines Verstoßes in das jeweilige Vertragswerk.

## 2. Betroffene Güter

Die erfassten Güter ergeben sich aus Güterlisten, die im Anhang der Verordnung zu finden sind. Von der Klausel betroffen sind

- » die in Art. 12g erwähnten Güter und Technologien, die in den Anhängen XI (insb. Güter zur Verwendung in der Luft- oder Raumfahrtindustrie), XX (insb. Fluggasturbinenkraftstoffe und Kraftstoffadditive) und XXXV (Feuerwaffen) aufgeführt sind, sowie
- » gemeinsame Güter mit hoher Priorität gemäß Anhang XL zu Art 12g (u.a. Schaltungen, Halbleiterbauelemente, bestimmte elektrische Geräte).

## 3. Zeitlicher Geltungsbereich und Ausnahmen

Die Verpflichtung zur Nutzung einer solchen Klausel gilt nicht für vor dem 19.12.2023 geschlossene Verträge, die spätestens bis zum 20.12.2024 erfüllt werden oder vorher auslaufen (einjährige Übergangsfrist). Dementsprechend ergibt sich insbesondere eine Pflicht zur nachträglichen Implementierung der Klausel, falls der Vertrag nicht in diese Übergangsfrist fällt. Vom Anwendungsbereich ausgenommen sind Verkäufe bzw. Lieferungen in die im Anhang VII der Verordnung aufgeführten Partnerländer (derzeit die USA, Japan, Großbritannien, Südkorea, Australien, Neuseeland, Norwegen und die Schweiz).

## 4. Sicherstellung der Einhaltung und Unterrichtungspflichten bei Verstößen

Neben der Pflicht zur Nutzung dieser Klausel ist auch deren Einhaltung sicherzustellen. Nach den Leitlinien der EU sind angemessen-intensive Konsequenzen für den Fall eines Verstoßes einzuarbeiten, die im Drittland ansässige Unternehmen von Verstößen abschrecken sollen. In Betracht kommen z.B. entsprechende Vertragsstrafen oder Sonderkündigungsrechte. Sollte ein Vertragspartner Kenntnis über Verstöße erlangen, müssen diese der zuständigen Behörde gemeldet werden. In Deutschland ist die zuständige Behörde das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA).

## 5. Leitlinien und Musterklausel der EU

Aus den Leitlinien der EU geht hervor, dass es den

Unternehmen freisteht, einen geeigneten Wortlaut für die „No-Russia-Klausel“ selbst zu formulieren, solange der Wortlaut die Anforderungen des Art. 12g der Verordnung erfüllt. Abgesehen davon wurde eine auf Englisch verfasste Musterklausel zur Verfügung gestellt, die nach Ansicht der EU-Kommission den Anforderungen entspricht.

**Hinweis:** Im Falle der Anwendung der Musterklausel ergeben sich allerdings für Verträge, die dem deutschen Recht unterliegen, besondere Anforderungen vor allem im Hinblick auf die Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen. Beispielsweise ist die Bestimmung der Höhe der Vertragsstrafe in der Musterklausel unklar, was einer Vereinbarkeit mit dem deutschen AGB-Recht entgegensteht.

**Empfehlung:** Aufgrund solcher Besonderheiten und im Hinblick auf etwaige Sanktionen ist zu empfehlen, die Musterklausel vor einer Verwendung individuell auf die jeweiligen Verträge anzupassen.

## 6. Sanktionen bei Nichtdurchsetzung

Wird eine „No-Russia-Klausel“ nicht in den Vertrag mit dem Abnehmer aufgenommen, trifft diesen zivilrechtlich keine entsprechende Verpflichtung und mithin auch keine Sanktion, wenn er nach Russland liefert, sofern unter der für ihn geltenden Jurisdiktion kein Embargo besteht. Allerdings verletzt der EU-ansässige Exporteur damit seine aus der EU-Verordnung folgende Verpflichtung, woraus sich buß- und strafrechtliche Sanktionen für den Handelnden und das Unternehmen ergeben können. Weigert sich der EU-ausländische Abnehmer, die Klausel zu akzeptieren, darf er eben nicht beliefert werden.

## Fazit

Aufgrund des Umfangs der betroffenen Güter bedarf es für Unternehmen einer eingehenden Prüfung, ob und ggf. welche Verträge von der Pflicht zur Implementierung einer „No-Russia-Klausel“ betroffen sind. Mit Blick auf drohende Sanktionen bei einem Verstoß und die vom jeweiligen Vertrag abhängigen Anforderungen einer solchen Klausel empfiehlt sich eine sorgfältige und einzelfallabhängige Formulierung des geeigneten Wortlauts.

## KURZ NOTIERT

## Veräußerung von Mitunternehmeranteilen: Earn-out-Zahlungen erst bei Zufluss zu versteuern

Werden Anteile an einer Mitunternehmerschaft veräußert, vereinbaren die Vertragsparteien neben dem festen Kaufpreis mitunter variable Kaufpreisbestandteile, die sich am (späteren) Gewinn oder Umsatz der Gesellschaft orientieren. Diese sog. Earn-out-Zahlungen müssen nach einem neueren Urteil des BFH erst zum tatsächlichen Zuflusszeitpunkt vom Verkäufer versteuert werden. Sie dürfen damit nicht – auch nicht nachträglich – in den Gewinn im Veräußerungszeitpunkt einbezogen werden (keine Rückwirkung).

Nach dem Urteil des BFH vom 9.11.2023 (Az.: IV R 9/21) dürfen gewinn- und umsatzabhängige Kaufpreis-

forderungen erst erfasst werden, wenn sie der Veräußerer im Zuflusszeitpunkt realisiert. Es handelt sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche, bei denen zunächst noch nicht feststeht, ob und in welcher Höhe sie entstehen. Diese Unsicherheiten rechtfertigen es nach Ansicht des Gerichts, derartige Zahlungen von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns auszunehmen.

**Ergebnis:** Earn-out-Zahlungen müssen beim Zufluss als nachträgliche Betriebseinnahmen versteuert werden. Dieser Zeitpunkt kann – wie im Urteilsfall – auch erst mehrere Jahre nach der Anteilsveräußerung eintreten.

## Reiserecht: Ständig reservierte Pool-Liegen können Reisemangel darstellen

Das AG Hannover hatte kürzlich über die Folgen einer Auseinandersetzung am Hotelpool zu entscheiden: Streitobjekt war die stundenlang reservierte, aber nicht genutzte Poolliege. Zu beurteilen war, ob und wann wegen dieses „Markierungsverhaltens“ bestimmter Urlauber ein Reisemangel vorliegt, der entsprechende Ansprüche auslösen kann.

In dem vom AG Hannover mit Urteil vom 20.12.2023 (Az.: 553 C 5141/23) entschiedenen Fall hatte ein Mann (M) für sich und seine Familie eine Pauschalreise nach Rhodos mit einem Wert von über 5.000 € gebucht. Das Hotel verfügte über mehrere Swimmingpools und etwa 500 Poolliegen. Es hatte zudem Verhaltensregeln vorgegeben, wonach die Liegen nicht mehr als 30 Minuten ohne Nutzung reserviert werden dürfen. Jedoch hielten sich an diese Vorgabe nur wenige Gäste. Der M rügte daher mehrfach das Verhalten gegenüber der Hotelleitung, die jedoch nicht gegen die Verstöße gegen die Verhaltensregeln vorging. Schließlich forderte er einen Teil des Reisepreises i.H. von knapp 800 € zurück. Der Reiseveranstalter widersprach der Auffassung, dass es sich hierbei um einen Reisemangel handeln würde.

Das AG sprach dem Reisenden M einen Anspruch auf Zahlung von 322,77 € zu. Eine Pauschalreise ist nach Ansicht des AG Hannover dann mangelhaft, wenn der Hotelier in einer Hotelanlage entweder nur wenige Poolliegen zur Verfügung stellt oder aber nicht einschreitet, wenn andere Reisegäste diese etwa mittels eines Handtuchs längere Zeit reservieren, ohne sie tatsächlich zu nutzen. Zwar sei ein Reiseveranstalter bzw. der für ihn handelnde Hotelier nicht verpflichtet, jedem Hotelgast eine Liege zur Verfügung zu stellen. Dennoch müsse aber die Anzahl der Liegen in einem angemessenen Verhältnis zur Hotelauslastung und damit zur Anzahl der Hotelgäste stehen. Gebe es allerdings zu wenig Liegen, so dass diese für den Reisenden durch das Verhalten anderer wie hier faktisch nicht nutzbar sind, sei der Hotelier bzw. der Reiseveranstalter zum Einschreiten verpflichtet.

**Ergebnis:** Das Gericht hat insoweit eine Reisepreisminderung von 15 % des Tagesreisepreises der ab der erstmaligen Rüge des Klägers betroffenen Tage angenommen.

## BONMOT ZUM SCHLUSS

# „Wenn wir unser Bestes geben, kann uns niemand schlagen.“

John Joseph Donahoe II (geb. 30.4.1960, in Evanston, Illinois/USA), 2008 bis 2015 CEO von eBay. Seit 2020 ist er CEO von Nike. Mit dem genannten Zitat feierte Donahoe den Ausrüstervertrag mit dem DFB.



**PKF**  
DEUTSCHLAND GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907-0 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto: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](http://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.