



Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG)

Steuer-Update Nord III/2023

Hamburg, 06. Dezember 2023

Inhaltsverzeichnis

- 1 Gesetzliche Regelung / Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung
- 2 Verhältnis Gewinnerzielungsabsicht / Steuerbefreiung
- 3 Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich
- 4 Prüfung der Höchstgrenzen
- 5 Auswirkungen auf andere Steuerregelungen

Nach § 3 Nr. 72 EStG sind steuerfrei

„die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

*a) von auf, an oder in **Einfamilienhäusern** (einschließlich Nebengebäuden) oder **nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von **bis zu 30 kW (peak)** und*

*b) von auf, an oder in **sonstigen Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von **bis zu 15 kW (peak)** je Wohn- oder Gewerbeeinheit,*

***insgesamt höchstens 100 kW (peak)** pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (EStG) erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt **steuerfrei** nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 (EStG) **nicht anzuwenden.**“*
(Hervorhebungen des Verfassers)

- Gesetzliche Regelung wurde mit JStG 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I 2022, S. 2294) mit Wirkung ab 01.01.2022 eingeführt
- Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 17.07.2023 (BStBl. I 2023, S. 1494) ein Anwendungsschreiben veröffentlicht

Gewinnerzielungsabsicht / Steuerbefreiung

- Aus dem Betrieb einer PV-Anlage werden grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG erzielt, wenn die Stromerzeugung zumindest teilweise der **Erzielung von Einnahmen** (z. B. Einspeisevergütung oder entgeltliche Lieferung des PV-Stroms an Mieter) dient
- Bei PV-Anlagen, bei denen das nicht der Fall ist (z. B. Balkonkraftwerk am selbstgenutzten EFH), sind ertragsteuerlich betrachtet irrelevant und unterliegen damit auch nicht der Steuerbefreiung
- Systematisch kann die Steuerbefreiung jedoch darüber hinaus nur für solche PV-Anlagen Anwendung finden, die mit **Gewinnerzielungsabsicht** betrieben werden
- Bei einer Vielzahl von kleinen PV-Anlagen, insbesondere bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten EFH, ist eine Gewinnerzielungsabsicht wegen der niedrigen Einspeisevergütung nach dem EEG häufig nicht möglich. Allein mit der Einspeisevergütung lässt sich über die gesamte Betriebsdauer der PV-Anlage betrachtet kein Gesamtüberschuss erzielen.
- Bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht sollten die Privatentnahmen für den privat verbrauchten Strom nicht zu berücksichtigen sein
- Bei PV-Anlagen, die ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, hat die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG nur den mittelbaren Effekt, dass eine Gewinnerzielungsabsicht überhaupt nicht mehr geprüft werden muss
- Soweit in den VZ bis 2021 Verluste aus derartigen PV-Anlagen nicht bestandskräftig berücksichtigt wurden, ist davon auszugehen, dass die Finanzämter unter Hinweis auf die fehlende Gewinnerzielungsabsicht die Verluste aus PV-Anlagen bis einschl. VZ 2021 nicht mehr anerkennen
- Die Steuerbefreiung soll einen Anreiz – insbesondere für Eigentümer von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – setzen, eine PV-Anlage zu installieren, ohne dass damit Steuererklärungspflichten verbunden sind

Persönlicher Anwendungsbereich

- Die Steuerbefreiung gilt für **natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften**
- Eine Mitunternehmerschaft liegt z. B. auch dann vor, wenn eine PV-Anlage von Eheleuten gemeinsam betrieben wird
- Bei der Prüfung der Größengrenze von 100 kW (peak) bei natürlichen Personen sind PV-Anlagen, die im Rahmen einer Mitunternehmerschaft betrieben werden, **nicht anteilig** bei den Mitunternehmern **zu berücksichtigen**. Damit ist es theoretisch möglich, dass Eheleute auf ihrem selbstgenutzten EFH PV-Anlagen von insgesamt bis zu 90 kW (peak) installieren, nämlich jeweils 30 kW (peak) durch je einen Ehepartner und 30 kW (peak) durch die Eheleute gemeinsam im Rahmen einer Mitunternehmerschaft. Gleiches gilt auch für Nicht-Eheleute.
- Durch die Gründung von Mitunternehmerschaften mit unterschiedlichen Beteiligten besteht durch diese großzügige Auslegung der Finanzverwaltung offenbar auch **ein gewollter Gestaltungsspielraum**, der es ermöglicht, PV-Anlagen in großem Umfang steuerfrei zu betreiben. Voraussetzung ist nur, dass die jeweilige Mitunternehmerschaft, die für die Gebäudeart zulässige maximal maßgebliche Leistung einhält und maximal PV-Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von bis zu 100 kW (peak) betreibt.
- Es ist nicht erforderlich, dass die Betreiber der PV-Anlage selbst in der Immobilie wohnen

Sachlicher Anwendungsbereich – maßgebliche Leistung / begünstigte PV-Anlagen

- Maßgeblich ist die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak)
- Eine PV-Anlage besteht im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (vgl. BFH-Urteil v. 19.07.2011, Az. XI R 29/09, BStBl. II 2012, S. 430)
- Ob es sich auf einem Dach um eine Anlage oder mehrere Anlagen handelt, hängt nur davon ab, ob sie über einen **eigenen Wechselrichter und Einspeisezähler** verfügen
- Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG ist eine **Freigrenze**. Werden die zulässigen Größengrenzen (gebäude- und/oder personenbezogen) überschritten, kommt die Steuerbefreiung insgesamt nicht zur Anwendung.
- Begünstigt sind nur PV-Anlagen, die sich **auf** (klassische Dach-PV-Anlage), **an** (z. B. PV-Anlagen an Gebäudewänden – sog. Fassaden-PV-Anlagen) oder **in** (z. B. sog. integrierte Indach-PV-Anlagen) einem Gebäude befinden. Ebenfalls begünstigt sind PV-Anlagen, die sich auf Nebengebäuden (z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports) befinden.
- **Nicht begünstigt** sind – unabhängig von ihrer Größe – Freiflächen-PV-Anlagen
- Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die PV-Anlage befindet

Umfang der Steuerbefreiung

Einnahmen / Gewinn bzw. Verlust aus Veräußerung

Zu den Einnahmen gehören insbesondere

- die Einspeisevergütung,
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z. B. an Mieter,
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
- Zuschüsse und
- bei der EÜR vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.

Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme einer PV-Anlage aus einem Betriebsvermögen eines Betriebs, **der nur steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG erzielt**, fällt ebenfalls unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG. Befindet sich eine PV-Anlage im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck **nicht ausschließlich der Betrieb** von nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten PV-Anlagen ist, ist § 3 Nr. 72 EStG nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Der Betriebsausgabenabzug bleibt unberührt, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der PV-Anlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG.

Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z. B.

- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet. Gleiches gilt, wenn der Strom in vom StPfl. unentgeltlich überlassenen Räumen verwendet wird. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen Arbeitnehmer des die PV-Anlage betreibenden Betriebs erfolgt.
- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit des StPfl.
- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.

Prüfung der Höchstgrenzen

Objektbezogene Prüfung

In einem ersten Schritt ist für den StPfl. oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der von ihm oder ihr betriebenen PV-Anlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kW (peak) je Steuerpflichtigem/Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30,00 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15,00 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilien	15,00 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit
Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude (z.B. Gewerbeimmobilien mit einer Einheit bzw. ein Garagengrundstück)	30,00 kWp
Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten	15,00 kWp je Gewerbeeinheit

Subjektbezogene Prüfung

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige StPfl. oder die jeweilige Mitunternehmerschaft insgesamt die 100 kW (peak)-Grenze einhält:

- Alle vom StPfl. oder der Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen sind für die Ermittlung der Grenze zu addieren
- Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist es unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind
- Ist ein StPfl. oder eine Mitunternehmerschaft, der bzw. die nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen betreibt, daneben an einer PV-Anlage betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligt, sind die von der anderen Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100 kW (peak)-Grenze des StPfl. oder der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen

Auswirkungen auf andere Steuerregelungen

- Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (IAB) nach § 7g EStG setzt eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht voraus.
- IAB können ab 2022 in Betrieben **nicht mehr in Anspruch genommen werden**, deren Einnahmen **ausschließlich** aus PV-Anlagen i. S. d. § 3 Nr. 72 EStG besteht. Wurden in diesen Betrieben in der Vergangenheit IAB in Anspruch genommen und bis einschließlich 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet, sind IAB nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen investiert wurde.
- Ist die PV-Anlage Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck **nicht nur die Erzeugung von Strom aus PV-Anlagen** ist, können IAB nach den allgemeinen Regelungen weiterhin in Anspruch genommen werden. Eine Kürzung des IAB nach den Grundsätzen des § 3c Abs. 1 EStG erfolgt nicht.
- Eine **Übertragung oder Überführung** einer PV-Anlage zu Buchwerten **nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG** ist nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Die Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch nicht sichergestellt, wenn die PV-Anlage vor der Übertragung oder Überführung nicht nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt war und damit auch eine etwaiger Aufgabe-/Veräußerungsgewinn steuerpflichtig wäre, nach der Übertragung oder Überführung jedoch nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist. In diesen Fällen scheidet eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten aus.
- Nach § 3 Nr. 72 S. 3 EStG kommt es aufgrund des Betriebs einer PV-Anlage durch eine Mitunternehmerschaft **nicht zu einer gewerblichen Infektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG**.
- In **Neufällen (ab 2022)** ist somit sichergestellt, dass es bei einer im Übrigen vermögensverwaltend tätigen Mitunternehmerschaft zu keiner Steuerverhaftung der stillen Reserven von Gebäuden kommen kann.
- Bei **Altfällen (bis inkl. 31.12.2021)** sind grundsätzlich sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Gebäude (mit Ausnahme der PV-Anlage selbst), im VZ 2022 zu entnehmen. Dadurch können bei erheblichen stillen Reserven hohe Entnahmegewinne entstehen und zu erheblichen Steuerbelastungen führen. Aus Vertrauensschutzgründen wird jedoch von einer Entnahme abgesehen, wenn die **Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023** aus anderen Gründen wiederhergestellt wird (z. B. durch gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder durch Aufnahme einer anderweitigen originär gewerblichen Tätigkeit, um wieder nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerblich infiziert zu sein).



Vorstellung Team GRC und Business Case Tax CMS

Steuer-Update Nord III/2023

Hamburg, 06. Dezember 2023

1.

Team GRC – Die Köpfe

Teamvorstellung

Das Team GRC

Partner / Senior
Manager



Albina Kladusak
Stuttgart



Jan Drewitz
Stuttgart



Philipp Hellwing
Berlin

Manager



Hakan Ilhan
Stuttgart



Bastian Wollenschein
Hamburg



Dr. Verena Rauen
Stuttgart/Frankfurt



Oliver Luckmann
Stuttgart

Senior Consultant/
Consultant



Anila Madani
Stuttgart



Adeel Ahmed
Stuttgart



Kimberley Broeders
Stuttgart/München



Hannah Dragon
Stuttgart



Patrick Kaindl
München



Melda Akbal
Stuttgart



Alina Weigand
Stuttgart



Turan Karaboga
Stuttgart

Unsere Dienstleistungen im Bereich Governance, Risk und Compliance (GRC)

FAKTEN

 **> 180**
Experten

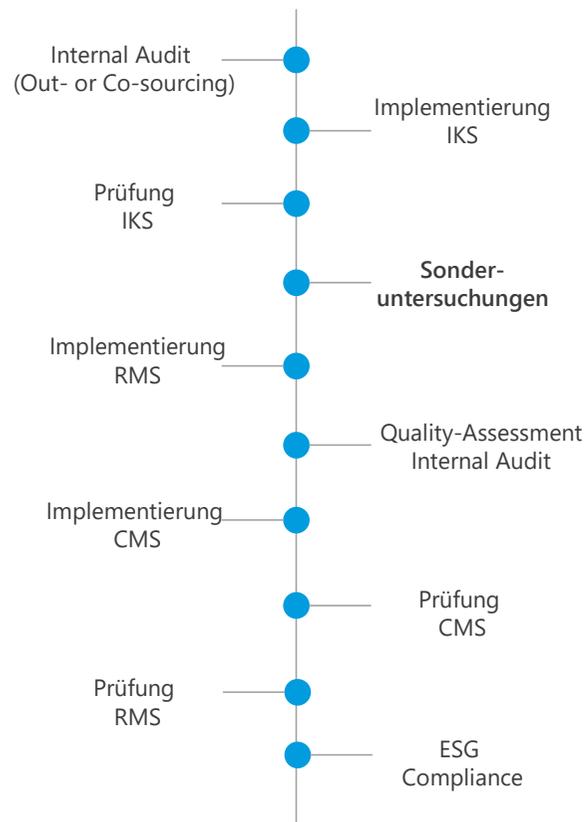
 **> 500**
Internal Audits

 **Mittelstand**

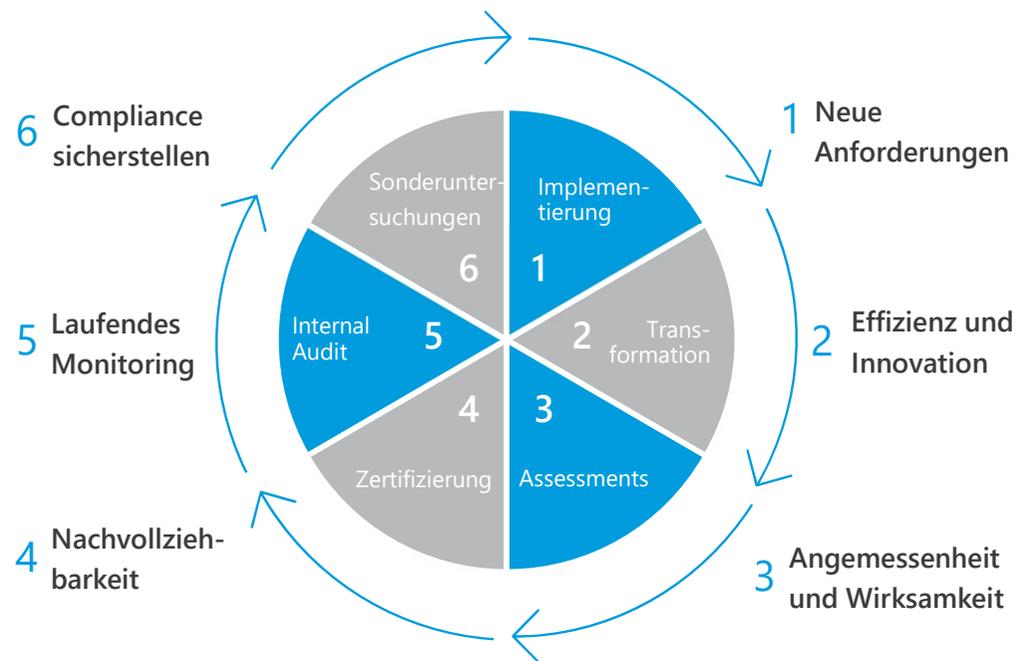
 **Weltweit**

 **Modular**

UNSERE LEISTUNGEN



GANZHEITLICHER GOVERNANCE ANSATZ



2.

Team GRC – Interne Revision

Teamvorstellung

Unser Team mit Experten im Bereich der Internen Revision



Albina Kladusak

- > Certified Internal Auditor, Certified Auditor Internal Audit Systems ^{DIIR}, Certified Fraud Examiner
- > Über 18 Jahre Erfahrung im Bereich der Beratung und Prüfung von Corporate Governance Systemen (IKS, RMS, CMS, IA)

Partnerin



Bastian Wollenschein

- > Über 16 Jahre Erfahrung in den Bereichen Interne Revision, IKS und RMS mit dem Schwerpunkt auf IT-relevanten Themen
- > Certified Internal Auditor, Certified Information System Auditor, Certified Fraud Examiner

Manager



Oliver Luckmann

- > Über 20 Jahre Berufserfahrung im Prüfungswesen, und in diversen Tätigkeiten als interner Revisor, davon zehn Jahre im Ausland
- > Erfahrung im Risiko-Management/Durchführung von Compliance-Prüfungen, teilweise mit Fraud-Verdacht

Manager



Hakan Ilhan

- > Über 7 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung und Internen Revision
- > Projektteamlead bei Internen Revisionen, Prüfungen von IKS, CMS und RMS

Manager

Unsere Schwerpunktthemen im Bereich der Internen Revision

Interne Revision mit operativem Schwerpunkt

- Unterstützung Einzelprojekte/vollständiges Out-Sourcing
- Standardrevisionen z. B. in den Bereichen Einkauf, Finanz- und Rechnungswesen, HR oder im Rahmen vollumfänglicher, kaufmännischer Prüfungen
- Anlassbezogene Revisionen
- Datenanalyse/Process Mining
- Übergreifende Zusammenarbeit, Zugriff auf Spezialisten



Unsere Revisions- und Branchenexperten

Interne Revision mit IT-Schwerpunkt

- IT Compliance Audits
- IT & Cyber Security, Datenschutz
- Implementierung und Zertifizierung von Information Management Systemen
- Audit IT Outsourcing (IDW PS 951, ISAE 3402, SSAE 18)



Geschäftsbereich IT-Revision (GBIT)

Interne Revision mit forensischem Schwerpunkt

- Forensik-Untersuchungen/Compliance Due Diligence bei Unternehmenserwerben
- Forensische Datenanalyse (IT-Forensik)
- Unterstützung bei der Erstellung einer arbeitsrechtlichen/gerichtsverwertbaren Dokumentation
- Allianz mit dem Fraunhofer-Institut für spezifische KI und maschinelles Lernen in der Forensik



Unsere Experten im Bereich der Forensic

Unsere Vorgehensweise

Einbindung von Tools und Technologien.

Technologie	Beschreibung	Kategorie
Collaboration Site, EShare	Kollaborationsseite über EShare ermöglicht eine effektive globale 24/7-Konnektivität für unsere Teammitglieder und den Kunden.	Projekt- Management
Signavio, Power BI	Prozessbeschreibung/-modellierung, Workflows, Reporting etc.	
ESDAT	Ebner Stolz Datenanalysetool mit einer Vielzahl von Datenanalysemöglichkeiten im Rahmen der Revisionsprüfungen bspw. im Einkauf	Datenanalyse Tools
ESPM	Analyse und Visualisierung von Prozessen, Erkennung potenzieller Unregelmäßigkeiten/Probleme in Bezug auf Compliance, Leistung usw.	
ESsence	Ebner Stolz Business Intelligence Solution für die branchenspezifische Analyse großer Datenmengen.	
CAATs (Caseware IDEA©)	Effiziente Benutzeroberfläche zum Lesen, Anzeigen, Analysieren oder Extrahieren von Daten aus nahezu jeder Quelle.	
IT Audit Tools	Eine breite Palette von Tools zur Ermittlung interner und externer Schwachstellen auf einer Vielzahl von Plattformen.	
KI/ML	Betrugserkennungsverfahren auf der Grundlage von KI und maschinellem Lernen.	Knowledge Database Tools
Rechnungslegungsgrundsätze	Webbasierte Bibliothek mit Literatur zu Buchführung, Rechnungsprüfung und Finanzberichterstattung.	
Kontrollkataloge	Standardisierte Kontrollkataloge zusammen mit Arbeitsauditprogrammen auf der Grundlage von Peer-/Benchmark-Informationen.	
Knowledge Management	Ebner Stolz und Nexia Wissensmanagement-Plattformen.	

Portfolio verschiedener Tools und Technologien, die im gesamten Revisionsprozess eingesetzt werden können und auf die individuellen Bedürfnisse und Anforderungen des Universitätsklinikums Münster zugeschnitten werden können. Dabei handelt es sich um einen Mix aus von Ebner Stolz entwickelten Tools, lizenzierten und adaptierten Tools sowie verschiedenen Allianzen.

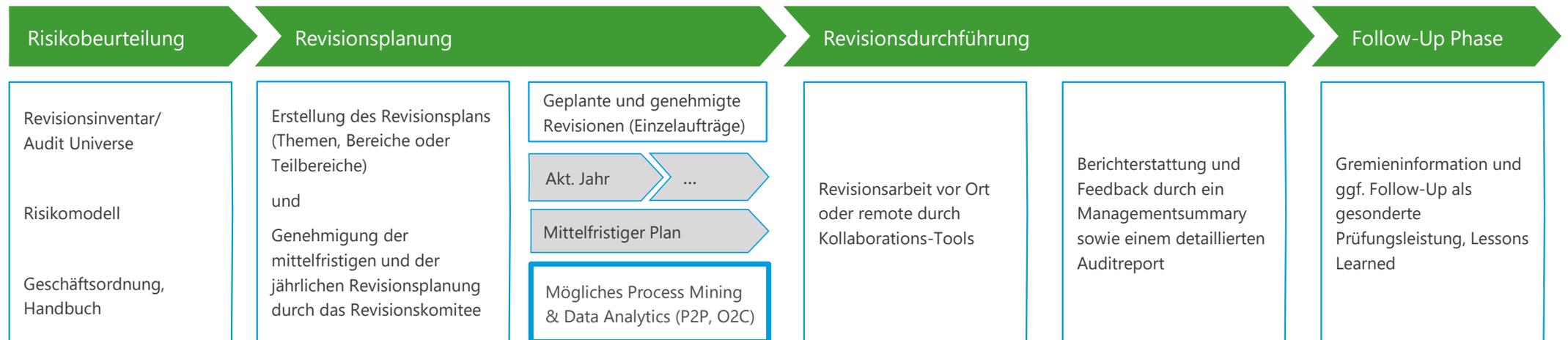
Risikoorientierter Planungs- und Prüfungsansatz

Aktuelle Situation

- > Zunehmende Organisationsgröße und Komplexität erfordert Einsatz einer Internen Revision
- > Keine ausreichenden Ressourcen, fehlende Kapazität bzw. Know-how beim Aufbau einer funktionsfähigen Internen Revision

Mehrwert durch Out-/Co-Sourcing der Internen Revision

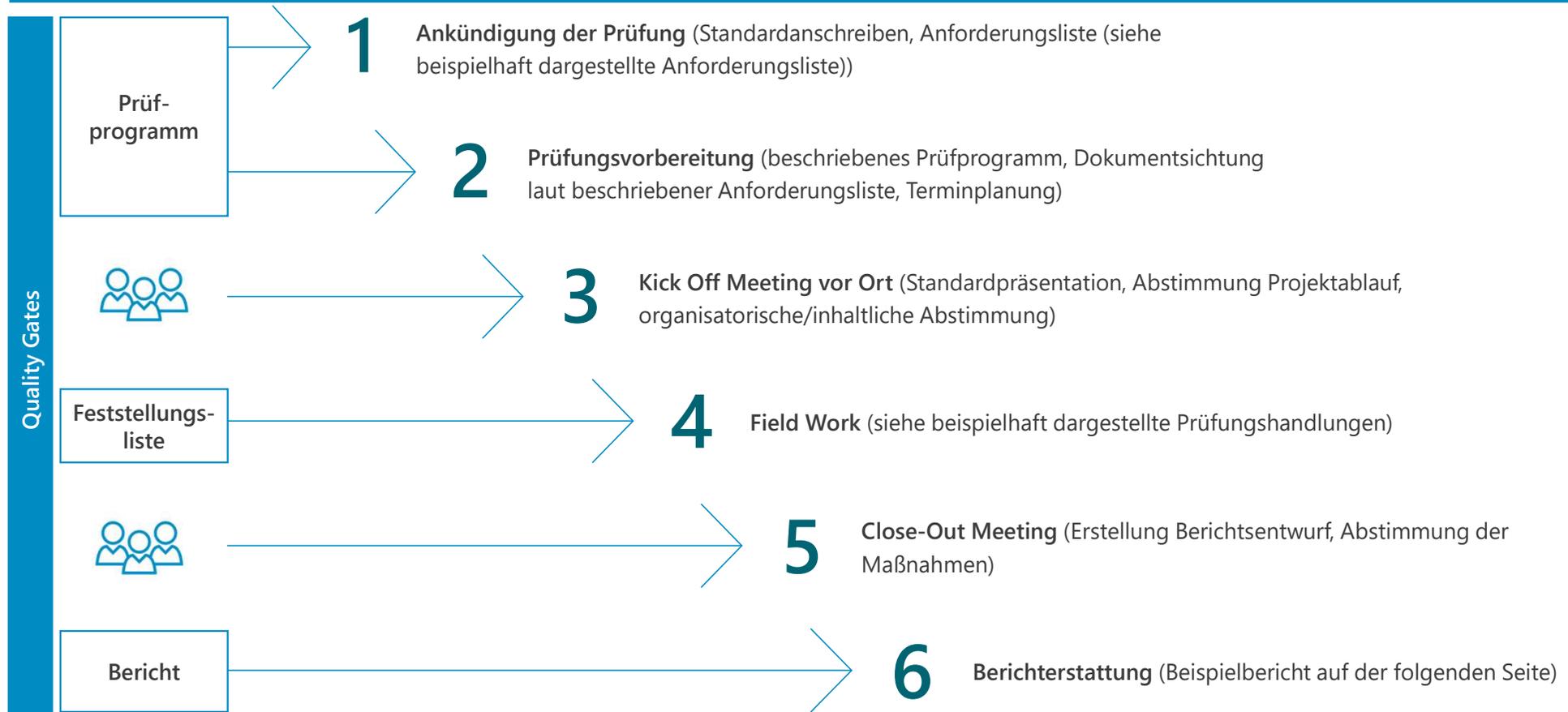
- > Unterstützung während des gesamten Prozesses von der Planung, Durchführung und Berichterstattung bis zu der Vorbereitung von Gremieninformationen
- > Verfügbarkeit von unabhängigen Experten, z. B. für Spezialthemen wie Informationssicherheit, Datenschutz, steuerrechtliche Themen etc.
- > Ausgleich fehlender Ressourcen



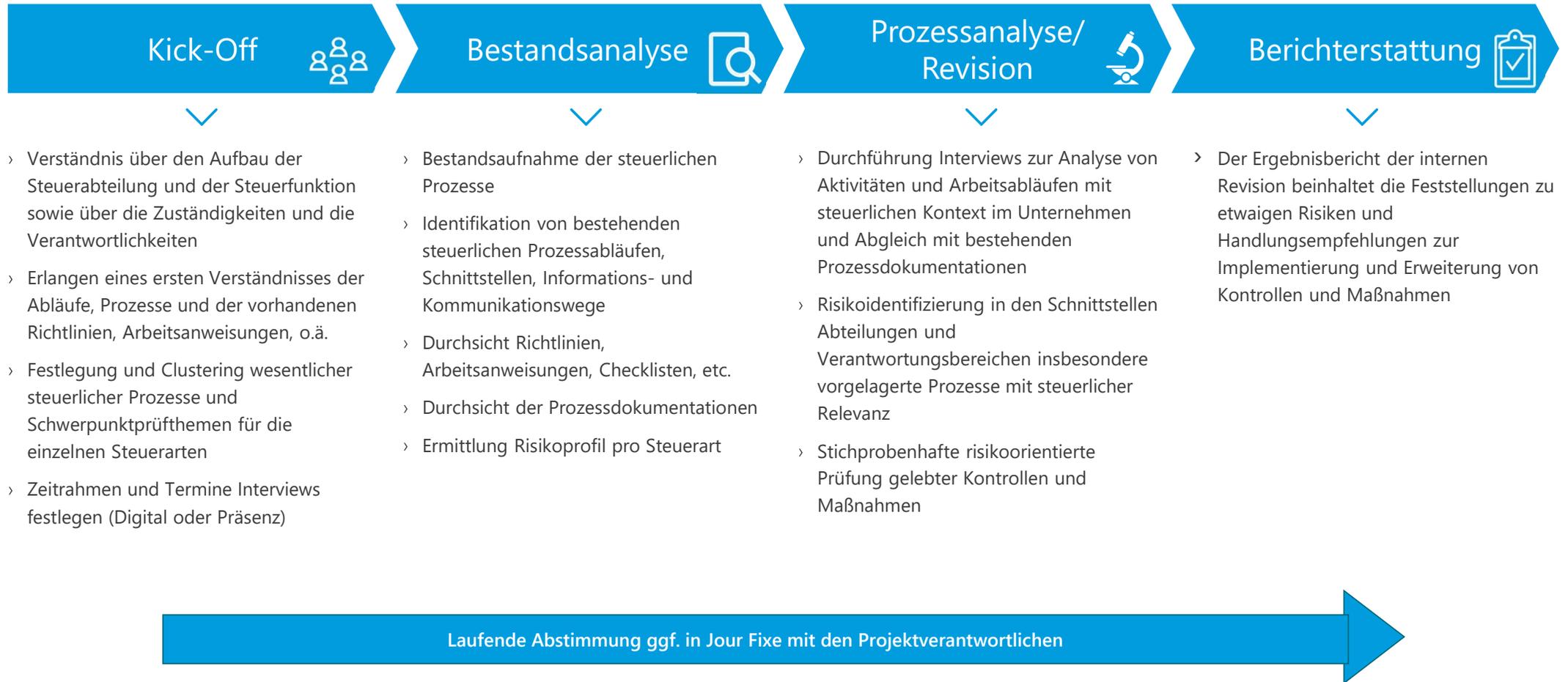
Out-Sourcing und Co-Sourcing Phasen - viele Schritte, aber ein verlässlicher Kontaktpunkt: Ihr Projektmanager vor Ort von Ebner Stolz

Meilensteine im Rahmen der Revisionsdurchführung

Von der Jahresprüfungsplanung über die Prüfungsdurchführung bis zur Berichtserstellung arbeitet das Ebner Stolz Prüfungsteam interdisziplinär mit Fachexperten zusammen und bringt somit seine diverse, langjährige Erfahrung in das Projekt ein:



Beispielhafter Prüfungsablauf interne Revision Tax Advisory und Tax Compliance



3.

Team GRC – Compliance

Bausteine eines Compliance-Management-Systems (CMS)

1 Compliance-Kultur

- › Bewusstsein für die Bedeutung von Regeln als Grundlage für die Angemessenheit und Wirksamkeit des CMS
- › Wesentliche Einflussfaktoren: Grundeinstellung und Verhaltensweisen des Managements („Tone at the Top“)

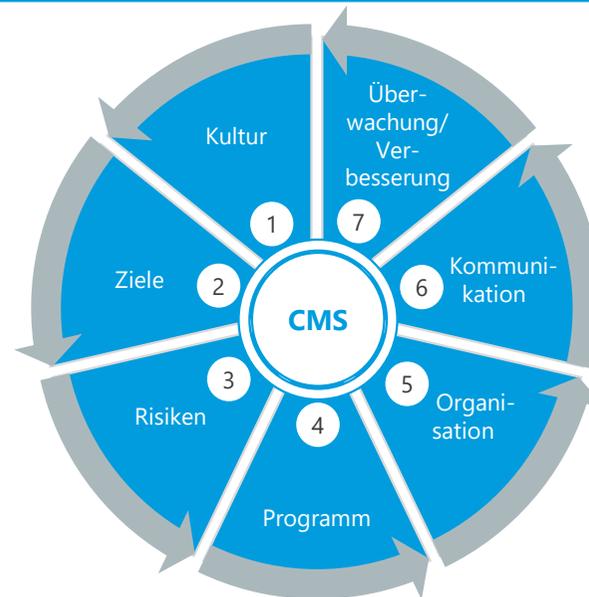
2 Compliance-Ziele

- › Festlegung wesentlicher zu erreichender CMS-Ziele auf Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele
- › Festlegung der relevanten Teilbereiche und der darin einzuhaltenden Regeln

3 Compliance-Risiken

- › Identifizierung der wesentlichen Compliance-Risiken im Rahmen einer Compliance-Risiko-Analyse (CRA)
- › Einführung eines systematischen Verfahrens zur Risikoerkennung und -berichterstattung

Grundelemente eines CMS nach dem IDW PS 980



4 Compliance-Programm

- › Einführung von Prozessen und Maßnahmen zur Begrenzung von Risiken und Vermeidung von Verstößen
- › Dokumentation

7 Compliance-Überwachung und -Verbesserung

- › Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit
- › Voraussetzung: ausreichende Dokumentation
- › Berichterstattung zu Schwachstellen und Verstößen
- › Management trägt Verantwortung

6 Compliance-Kommunikation

- › Information relevanter Mitarbeiter und ggf. Dritter über das Compliance-Programm sowie über Rollen und Verantwortlichkeiten
- › Festlegung der Berichtswege für Compliance-Risiken und für Hinweise auf Regelverstöße

5 Compliance Organisation

- › Bestimmung der Aufbau- und Ablauforganisation
- › Festlegung von Rollen, Verantwortlichkeiten und Berichtswegen
- › Zurverfügungstellung notwendiger Ressourcen

Wesentliche Schritte einer CMS Prüfung

- › Festlegung des Scopes für die Prüfung: Rechtsgebiete und einzubeziehende Abteilungen, Prozesse, Bereiche etc.
- › Festlegung des Beurteilungsmaßstabs: IDW PS 980

Konzeptionsprüfung



- › Ist die Konzeption des CMS zutreffend in der CMS Dokumentation (z.B. CMS Handbuch/Beschreibung) dargestellt?
- › Werden alle wesentlichen Grundelemente eines CMS in der CMS Dokumentation ausreichend berücksichtigt und nachvollziehbar dargestellt?



Angemessenheitsprüfung



- › Sind konkrete Prozesse und Maßnahmen entwickelt, die angemessen und geeignet sind, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen, als auch Verstöße zu verhindern?
- › Sind die Grundsätze und Maßnahmen zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert?



Wirksamkeitsprüfung



- › Sind die konkreten Prozesse und Maßnahmen während eines definierten Zeitraums wirksam?



Abschlussbericht mit der Einschätzung in Bezug auf die Angemessenheit und Wirksamkeit (optional) des CMS des Unternehmen XY einschließlich einer Übersicht von potentiellen Lücken und Verbesserungspotentialen

4.

Team GRC – Forensik

Eure Ansprechpartner – CoC Forensic



Bastian Wollenschein

Manager

- > Certified Fraud Examiner
- > Vor RSM ES über 16 Jahre Erfahrung in den Bereichen Interne Revision, Compliance und Interne Betrugsermittlung in der Industrie mit dem Schwerpunkt auf IT-relevanten Themen

Manager im Team GRC



Jan Drewitz

Wirtschaftsprüfer

- > Durchführung von forensischen Sonderuntersuchungen, eDiscovery Services und Compliance Beratungen
- > Langjährige Erfahrung auf dem Gebiet der Abschlussprüfung

Senior Manager Team GRC



Dr. Volker Hecht

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



Albina Kladusak

CIA, CFE, Prüferin für Interne Revisionssysteme^{DIIR}



Markus Groß

Wirtschaftsprüfer



Claudia Stange-Gathmann

Director



Markus Münstermann

Wirtschaftsprüfer, CFE, Prüfer für Interne Revisionssysteme^{DIIR}



Dr. Christoph Stock

Rechtsanwalt

Unsere Services

Investigations

Sonderuntersuchungen, e-discovery, Data Analytics, Hintergrundrecherchen



Rechtsberatung

Full-Service Ansatz, integraler Bestandteil von Investigations, Beratung: Compliance/ESG, Wirtschaftsstrafrecht, Kartellrecht, Datenschutzrecht, Zollrecht



Compliance Prüfung / Beratung

Interne Revision, CMS, LkSG, HinSchG, Fraud Readiness Checks



IT Revision

IT & Cyber Security, IKS und Prozessprüfungen, Informationssicherheitsmanagement





Typische Anwendungsfälle

 Prüfungsbegleitende Sonderuntersuchung



- > Mit möglichen Auswirkungen auf die VFE-Lage
- > Ohne Auswirkungen auf die VFE Lage (Sonstige gesetzliche Verstöße)

 Prüfungsunabhängige Sonderuntersuchung



- > Unterjährig, Auswirkungen auf die Rechnungslegung oder unabhängig von der Rechnungslegung

 Würdigung von forensischen Gutachten



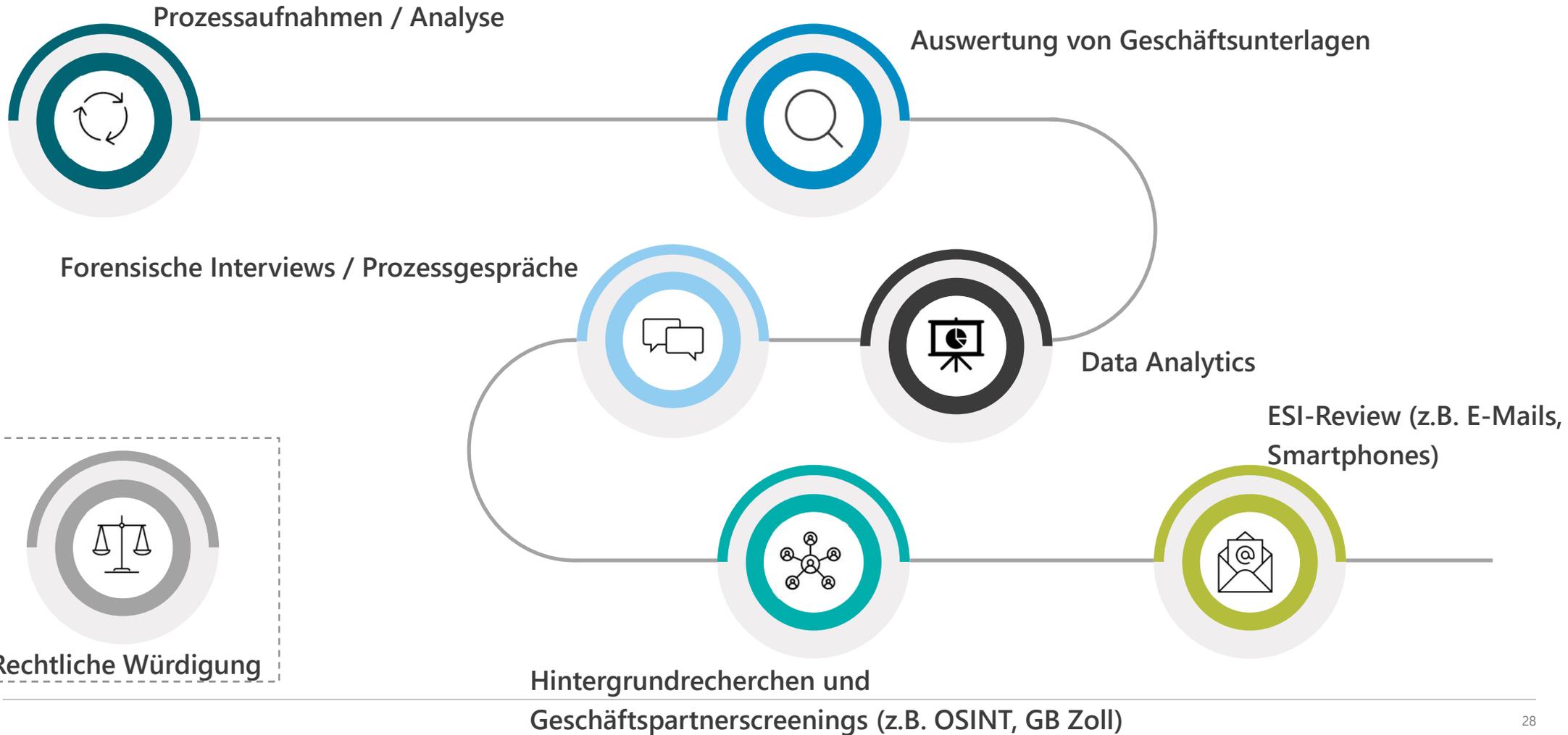
- > Vorliegen eines forensischen Gutachtens durch einen Dritten im Rahmen der Prüfung und notwendige Würdigung des Ergebnisses (ISA 620 / IDW PS 322 n.F)

Shadow Audits



- > Prüfungsunabhängige Durchführung von zusätzlichen auf Fraud ausgerichtete Untersuchungshandlungen parallel zur Prüfung

Durchführung von Sonderuntersuchungen – typische Untersuchungshandlungen



Mehrwert

Mehrwert Mandant



Aufklärung und Prävention



Schadensminimierung



Reduzierung von Haftungsrisiken



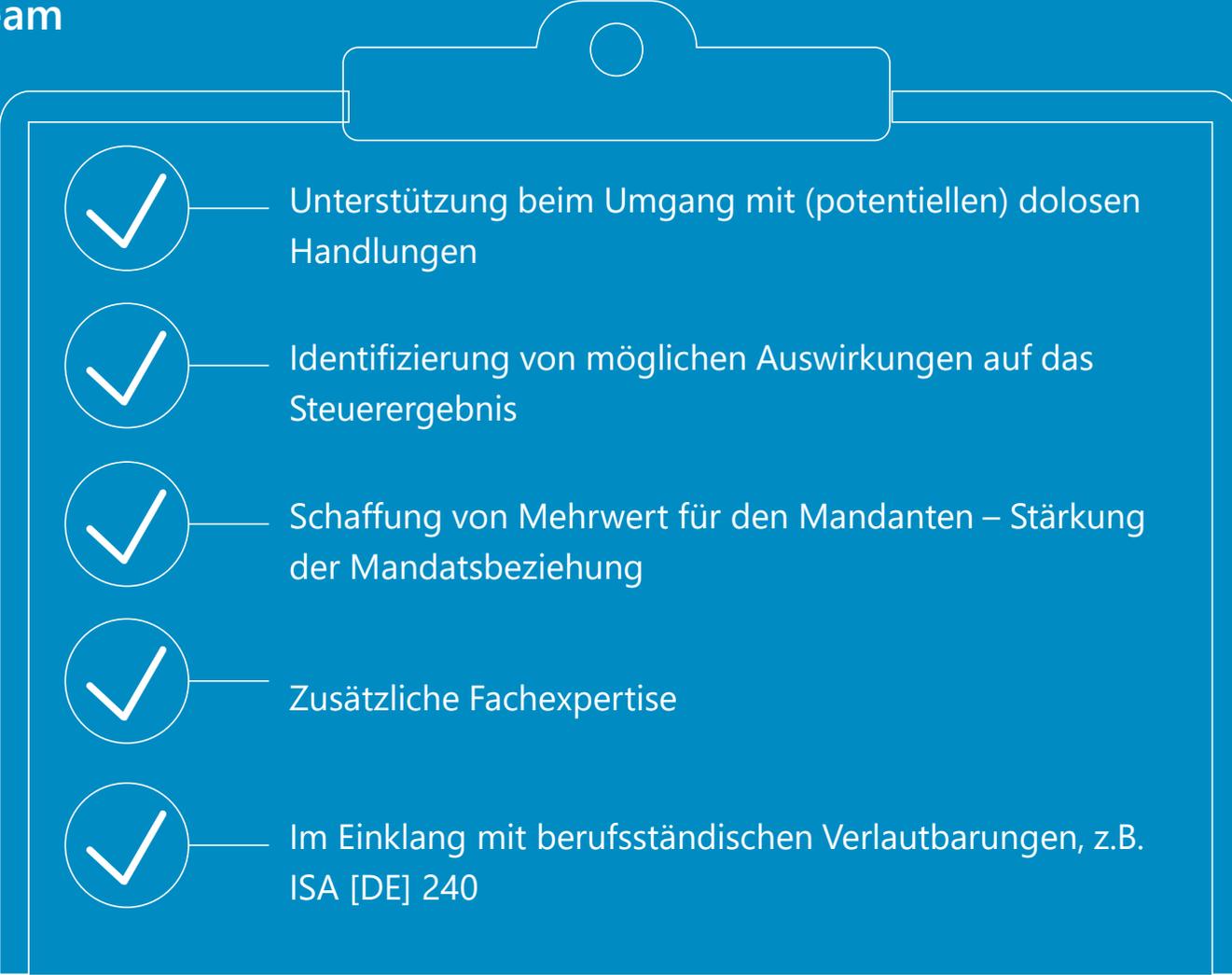
Vermeidung Öffentlichkeitswirksamkeit



Mögl. Rechtliche Beratung

Mehrwert

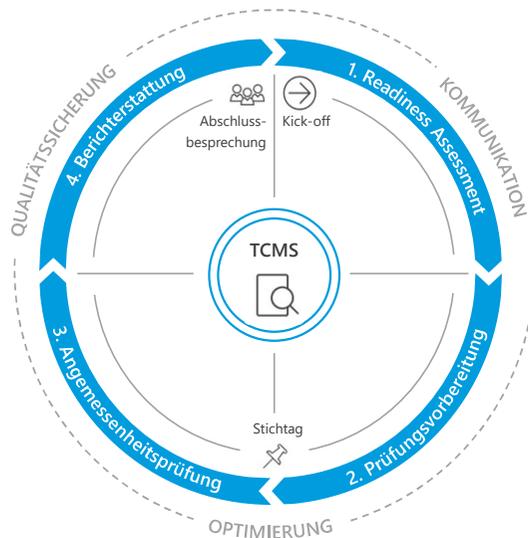
Mehrwert Steuerteam

- 
- ✓ Unterstützung beim Umgang mit (potentiellen) dolosen Handlungen
 - ✓ Identifizierung von möglichen Auswirkungen auf das Steuerergebnis
 - ✓ Schaffung von Mehrwert für den Mandanten – Stärkung der Mandatsbeziehung
 - ✓ Zusätzliche Fachexpertise
 - ✓ Im Einklang mit berufsständischen Verlautbarungen, z.B. ISA [DE] 240

5.

Business Case – Tax CMS

Unser Prüfungsansatz und -vorgehen



Phase I: Readiness Assessment zur Ableitung der Prüfbereitschaft

Zunächst führen wir mit dem TCMS Verantwortlichen eine Bestandaufnahme des TCMS bei dem jeweiligen Mandaten durch.

Dabei soll ein gemeinsames Verständnis der Prozesse in Bezug auf die relevanten steuerlichen Risikobereiche und der entsprechend vorgesehenen Maßnahmen und Kontrollen geschaffen werden. Auf der Grundlage des Readiness-Assessment werden Erkenntnisse über den Reifegrad des TCMS abgeleitet und notwendige Weiterentwicklungsmaßnahmen festgelegt.

Prüfungsvorbereitung

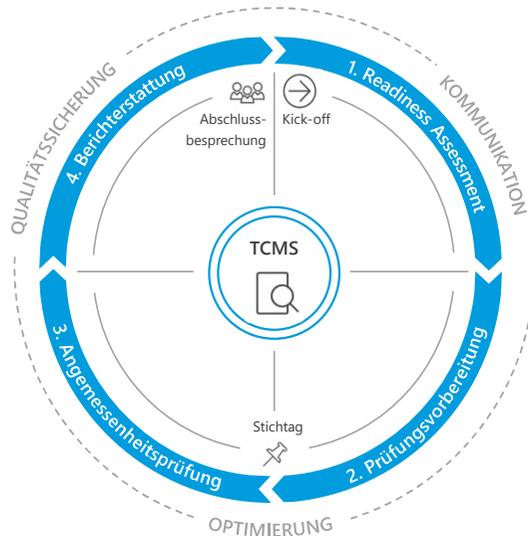
Es werden steuerartenübergreifende Anforderungslisten erstellt, die wesentliche Unterlagen und Informationen für die Prüfung beinhalten.

Im Anschluss daran findet eine erste Durchsicht der Unterlagen statt (TCMS-Beschreibung, Risiko-Kontroll-Matrizen, relevante Einzelsteuerrichtlinien etc.). Auf Basis der Informationen und Maßnahmen aus dem vorstehenden Readiness-Assessment und der ersten Durchsicht der Unterlagen wird ein Prüfprogramm erarbeitet. Dieses richtet sich nach den Anforderungen des IDW PS 980 n.F..

Zusätzlich werden gemeinsame Ansprechpartner für die jeweiligen Bereiche (Finanzbuchhaltung, Personalabteilung, Rechtsabteilung etc.) bestimmt und weitere Schnittstellen Abteilungen in Bezug auf steuerliche Risiken identifiziert und interviewt.

Ziel der ersten Phase ist es, die für die angestrebte Prüfung der Angemessenheit Ihres TCMS entscheidenden Handlungsfelder entsprechend zu identifizieren und zu priorisieren, bedeutende Feststellungen frühzeitig abzustimmen, um somit eine effiziente und zeitnahe Prüfungsdurchführung der Angemessenheit zu gewährleisten.

Unser Prüfungsansatz und -vorgehen



Phase II Angemessenheitsprüfung

In der Angemessenheitsprüfung werden wir die Angemessenheit und Konzeption des TCMS in den entsprechenden Dokumentationen (z.B. TCMS Konzernsteuerrichtlinie, Risiko-Kontroll-Matrizen, Einzelsteuerrichtlinien) überprüfen. Ergänzend dazu werden Interviews mit den relevanten Ansprechpartnern z.B. Steuerabteilung, Finanzbuchhaltung, Personalabteilung, Schnittstellenfunktionen) im Zusammenhang mit den implementierten und gelebten Maßnahmen und Kontrollen stattfinden.

Berichterstattung

Abschließend werden aufgrund der vorangegangenen Schritte Feststellungen bzgl. möglicher Verbesserungsmaßnahmen getroffen. Im Rahmen eines Abschlussgesprächs werden die Handlungsempfehlungen des TCMS Projektverantwortlichen auf Basis einer Managementpräsentation dargelegt, zusammen mit einem Prüfungsurteil und Empfehlungen für die weiteren Verbesserungen des TCMS.

Bastian Wollenschein

Certified Internal Auditor (CIA)
Certified Information Systems Auditor (CISA)
Certified Fraud Examiner (CFE)
Manager
Hamburg

bastian.wollenschein@ebnerstolz.de
Mobil +49 40 3709 7549

Albina Kladusak

Certified Internal Auditor (CIA)
Certified Fraud Examiner CFE
Prüferin für Interne Revisionssysteme^{DIIR}

Partner
Stuttgart

albina.kladusak@ebnerstolz.de
Tel. +49 711 2049 1030

Kurzer Hinweis Review Check TEV Einkünfte GuE

Steuer-Update Nord III/2023

Hamburg, 06. Dezember 2023

Kontrollsummen



Anlage FE 1 – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen

Laufende Einkünfte

Laufende Einkünfte (ohne Einkommen aus Organgesellschaften und Veräußerungs-/Aufgabegewinne), die nach Schlüssel zu verteilen sind	-218.134,34
+ laufende Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsvermögen	-41.829,76
+ Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z. B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	<u>298.257,49</u>
Zwischensumme	38.293,39
+ Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben oder aus Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten	<u>104.764,80</u>
Zuzurechnende laufende Einkünfte	143.058,19

Summe der steuerfreien Einkünfte nach dem Teileinkünfteverfahren oder der Einkünfte, für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet

14.536,88



Anlage FE 1 – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen

Laufende Einkünfte

Laufende Einkünfte (ohne Einkommen aus Organgesellschaften und Veräußerungs-/Aufgabegewinne), die nach Schlüssel zu verteilen sind	-218.134,34
+ laufende Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsvermögen	-41.829,76
+ Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z. B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	<u>298.257,49</u>
Zwischensumme	38.293,39
+ Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben oder aus Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten	<u>104.764,80</u>
Zuzurechnende laufende Einkünfte	143.058,19

Summe der steuerfreien Einkünfte nach dem Teileinkünfteverfahren oder der Einkünfte, für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet

14.536,88



Beim Review der Kontrollsumme, ist nicht erkennbar, ob der Betrag der Einkünfte die dem TEV unterliegen zutreffend erfasst wurde -> und damit auch an das FA übermittelt würde. Man würde bei beiden Auswertungen annehmen, dass die TEV Einkünfte erfasst wären

Review – Auswertung „7. Beteiligter“ – Beträge der TEV Einkünfte unterschiedlich!

7. Beteiligter:



Bei Betrachtung der Auswertung der Berechnungsliste für den Beteiligten werden bei beiden Auswertungen der steuerfreie Teil der TEV Einkünfte ausgewiesen. Jedoch wird nur bei der linken Auswertung auch der Betrag der TEV Einkünfte selbst ausgewiesen!



Gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Einkunftsart: Gewerbebetrieb

Anlage FE 1 – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen

Einkünfte, für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet

	Gesamthandsbilanz/ Ergänzungsbilanz	Sonderbilanz
Einkünfte nach Schlüssel zu verteilen	30.890,87	
Zwischensumme	30.890,87	0,00
Steuerfreie Einkünfte	12.356,35	0,00
Summe der steuerfreien laufenden Einkünfte		12.356,35

Laufende Einkünfte

Laufende Einkünfte (ohne Einkommen aus Organgesellschaften und Veräußerungs-/Aufgabegewinne), die nach Schlüssel zu verteilen sind	-185.414,19
+ laufende Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsvermögen	-41.829,76
+ Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z. B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	298.049,71

Zwischensumme	70.805,76
Zuzurechnende laufende Einkünfte	70.805,76

- nach dem Teileinkünfteverfahren steuerfreie Teile der Einkünfte, nach § 8b KStG unter Berücksichtigung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG oder nach § 4 Abs. 7 UmwStG steuerfreie Beträge	12.356,35
--	-----------

Bei der Veranlagung der Beteiligten anzusetzender Gewinn (Überschuss) oder anzusetzender ausgleichs- und abzugsfähiger Verlust	58.449,41
--	-----------

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Einkunftsart: Gewerbebetrieb

Anlage FE 1 – Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen

Laufende Einkünfte

Laufende Einkünfte (ohne Einkommen aus Organgesellschaften und Veräußerungs-/Aufgabegewinne), die nach Schlüssel zu verteilen sind	-185.414,19
+ laufende Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsvermögen	-41.829,76
+ Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (z. B. Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	298.049,71

Zwischensumme	70.805,76
Zuzurechnende laufende Einkünfte	70.805,76

- nach dem Teileinkünfteverfahren steuerfreie Teile der Einkünfte, nach § 8b KStG unter Berücksichtigung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG oder nach § 4 Abs. 7 UmwStG steuerfreie Beträge	12.356,35
--	-----------

Bei der Veranlagung der Beteiligten anzusetzender Gewinn (Überschuss) oder anzusetzender ausgleichs- und abzugsfähiger Verlust	58.449,41
--	-----------

Die Erfassung des Betrages der TEV Einkünfte – zusätzlich zur ggf. erfolgten Erfassung des steuerfreien Teils der TEV Einkünfte – ist wichtig.

Erfolgte Erfassung des Betrages der TEV Einkünfte in FE 1

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - Anlage FE 1 (Summenwerte)
 - Anlage FE 5 (Summenwerte)
 - Selbst ermittelte Anteile

⚠ Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erfassen Sie in der Vorerfassung für Bilanzierende. Die Eingabemöglichkeit erfordert dort jedoch die vollständige Erfassung aller Deklarationswerte inkl. der außerbilanziellen Gewinnkorrekturen. Alternativ korrigieren Sie die Einkünfte selbst ermittelt um die außerbilanziellen Werte.	
Einkünfte (100 %), für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet nach Schlüssel zu verteilen (in Zeile 17 enthalten)	36.342,20
Einkünfte i. S. d. Zeile 24, die in den Zeilen 18, 19 und 21 der Anlage FE 1 oder Zeile 47 der Anlage FE 2 enthalten sind, sind direkt bei den Beteiligten zu erfassen.	
Nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG steuerfreier Teil der Einkünfte aus der Beteiligung an anderen	

⚠ Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erfassen Sie in der Vorerfassung für Bilanzierende. Die Eingabemöglichkeit erfordert dort jedoch die vollständige Erfassung aller Deklarationswerte inkl. der außerbilanziellen Gewinnkorrekturen. Alternativ korrigieren Sie die Einkünfte selbst ermittelt um die außerbilanziellen Werte.	
Einkünfte (100 %), für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet nach Schlüssel zu verteilen (in Zeile 17 enthalten)	<input type="text"/>
Einkünfte i. S. d. Zeile 24, die in den Zeilen 18, 19 und 21 der Anlage FE 1 oder Zeile 47 der Anlage FE 2 enthalten sind, sind direkt bei den Beteiligten zu erfassen.	
Nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG steuerfreier Teil der Einkünfte aus der Beteiligung an anderen	

Alternativ (wenn nicht nach Quote) erfolgt eine Erfassung unter Selbst ermittelte Anteile in Z 79 (siehe grüner Kasten unten)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - Anlage FE 1 (Summenwerte)
 - Anlage FE 5 (Summenwerte)
 - Selbst ermittelte Anteile

7	Selbst ermittelte Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen	
	Anlage FE 1	Anlage FE 2
		Investmenterträge

Einkünfte (100 %), für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet	
79 Abweichend vom allgemeinen Schlüssel zu verteilen (in Zeile 74 der Anlage FE 1 oder Zeile 128 der Anlage FE 2 enthalten):	EUR, Ct <input type="text"/>
80 Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsvermögen (in Zeile 75 enthalten):	<input type="text"/>
Selbst ermittelter steuerfreier Teil der Einkünfte lt. Zeilen 79 und 80:	12.356,35

→ Dieser Wert würde an das FA übermittelt.

→ Dieser Wert wird NICHT an das FA übermittelt

Anlage FE 1 – Ausweis TEV Einkünfte vorhanden / nicht vorhanden (obwohl man es erwarten würde)

Ausweis/Übermittlung der Höhe der TEV Einkünfte (Erfassung Gesamtbetrag der TEV Einkünfte in Summenwerte FE1 und/oder in selbst ermittelten Anteilen werden übertrag in die FE1



Erfassungsunterschiede



Kein Ausweis/Übermittlung der Höhe der TEV Einkünfte (Erfassung steuerfreie Teil von TEV Einkünften werden NICHT in die FE1 übertragen!

		2021	
Name der Gesellschaft / Gemeinschaft		Anlage FE 1	
EWA Elbe Weser Asset Management GmbH & Co. KG			
16	Auslands-Immobilienfonds im Sinne des § 2 Absatz 9 Satz 2 InvStG	375	
Einkunftsart: Gewerbebetrieb			14
Laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen und ohne die Zeilen 27 bis 30 und 41 bis 48 der Anlage FE 2)			
		EUR	Ct
17	nach Schlüssel zu verteilen	100	-218.134,34
18	abweichend vom allgemeinen Schlüssel zu verteilen - nur, wenn abweichend vom vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt -	102	
19	Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen / Ergänzungsvermögen	117	-41.829,76
20	Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (zum Beispiel Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	108	298.257,49
21	Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben Nur nach Wegfall der Anwendung der Tonnagebesteuerung	113	104.764,80

		2021	
Name der Gesellschaft / Gemeinschaft		Anlage FE 1	
EWA Elbe Weser Asset Management GmbH & Co. KG			
Einkunftsart: Gewerbebetrieb			14
Laufende Einkünfte (ohne zuzurechnendes Organeinkommen und ohne die Zeilen 27 bis 30 und 41 bis 48 der Anlage FE 2)			
		EUR	Ct
	nach Schlüssel zu verteilen	100	0,00
	abweichend vom allgemeinen Schlüssel zu verteilen - nur, wenn abweichend vom vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt -	102	-162.134,32
	Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen / Ergänzungsvermögen	117	-41.829,76
	Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (zum Beispiel Vorabvergütungen, Zinsen für Kapitalanteile)	108	298.257,49
	Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	113	104.764,80

40/032/01311		EWA Elbe Weser Asset Management GmbH & Co. KG 2021	
Einkünfte, für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Absatz 7 UmwStG Anwendung findet (laut gesonderter Aufstellung)			
		EUR	Ct
	nach Schlüssel zu verteilen (in Zeile 17 der Anlage FE 1 oder Zeile 46 der Anlage FE 2 enthalten)	420	36.342,20
	abweichend vom allgemeinen Schlüssel zu verteilen (in Zeile 18 der Anlage FE 1 oder Zeile 47 der Anlage FE 2 enthalten)	421	
	Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen / Ergänzungsvermögen (in Zeile 19 enthalten)	430	

Steuernummer 48/692/01311		EWA Elbe Weser Asset Management GmbH & Co. KG 2021	
Einkünfte, für die das Teileinkünfteverfahren gilt oder für die § 8b KStG oder § 4 Absatz 7 UmwStG Anwendung findet (laut gesonderter Aufstellung)			
		EUR	Ct
24	nach Schlüssel zu verteilen (in Zeile 17 der Anlage FE 1 oder Zeile 46 der Anlage FE 2 enthalten)	420	
25	abweichend vom allgemeinen Schlüssel zu verteilen (in Zeile 18 der Anlage FE 1 oder Zeile 47 der Anlage FE 2 enthalten)	421	
26	Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen / Ergänzungsvermögen (in Zeile 19 enthalten)	430	



The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2023