

StB Tim König, M.Sc., Stuttgart / StB/WP Ulrich Schäfer, Nürnberg

Steuerdeklaration 2.0

StB Tim König, M.Sc., ist Associate Partner bei Rödl & Partner in Stuttgart und dort in der USt-Beratung und steuerlichen Prozessberatung tätig.

StB/WP Ulrich Schäfer ist Partner und Leiter des Geschäftsfelds Business Process Outsourcing (BPO) bei Rödl & Partner in Nürnberg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Die Digitalisierung ist bereits seit einiger Zeit das Top-Thema in deutschen Steuerabteilungen, Künstliche Intelligenz (KI) ist in aller Munde und ab dem Jahr 2025 wird die elektronische Rechnung in Deutschland zur Pflicht. Finanzverwaltung und Praxis sprechen über Datenkompetenz, Prozesstransparenz und digitale Deklarationsmöglichkeiten. Insbesondere im Bereich der USt mit der regelmäßig hohen Anzahl an Transaktionen, den vergleichsweise kurzen Abgabefristen und dem hohen Steuerausfallrisiko für die Finanzverwaltung stehen diese Themenaspekte ganz oben auf der Agenda. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über den derzeitigen Stand der umsatzsteuerlichen Deklaration in Deutschland, vergleicht diese mit ausgewählten Aspekten aus dem EU-Ausland und gibt einen Ausblick darauf, wohin sich das Thema zukünftig entwickeln kann und welche Rolle die Auslagerung von Deklarationstätigkeiten in diesem Zusammenhang spielen kann.

I. Stand der umsatzsteuerlichen Deklaration in Deutschland

Das umsatzsteuerliche Deklarationswesen in Deutschland ist durch eine starke Verdichtung der gemeldeten Informationen gekennzeichnet. Neben der USt-Voranmeldung (UStVA), ist die Zusammenfassende Meldung (ZM) und die USt-Erklärung (UStE) einzureichen.¹ Während die UStVA und die UStE prinzipiell dieselben Informationen auf konsolidierter Basis abhängig vom verwirklichten Sachverhalt abbilden, erfordert die UStE eine etwas detailliertere Gliederung, inkl. „davon-Vermerken“. Es besteht daher z.B. keine Möglichkeit, spezifische Einblicke in die verschiedenen Arten der Umsätze und den geltend gemachten Vorsteuerabzug oder gar in die Details auf Rechnungs- und Positionsebene zu erhalten.

In der Praxis beschränkt sich daher der umsatzsteuerliche Deklarationsprozess oftmals auf das Mapping zwischen den Steuerkennzeichen im ERP-System und den entsprechenden Kennziffern in der UStVA sowie die elektronische Übermittlung. Zudem besteht im Rahmen des Deklarationsprozesses keinerlei Notwendigkeit, die Meldedaten mit Vertriebs- oder Einkaufsdaten zu verbinden, da neben der Summe pro Erklärungssachverhalt keinerlei zusätzliche Informationen, wie z.B. Rechnungsnummer oder Kundenidentifikation, etc. gefordert sind (Ausnahme: Kunden-USt-IdNr. für die ZM).

Entsprechend kann festgehalten werden, dass das umsatzsteuerliche Deklarationswesen in Deutschland in weiten Teilen einer Black-Box gleicht und außer einer sehr oberfläch-

lichen betragsmäßigen Prüfung kaum tiefere Einblicke und keinen Abgleich ermöglicht, ob die Gegenpartei (Lieferant bzw. Kunde) korrespondierend gemeldet hat. Die wirksame Bekämpfung von Betrugsfällen durch die Finanzverwaltung durch Abgleich der Meldedaten, speziell, ob die eingangsseitig als Vorsteuer zum Abzug gebrachte USt beim Leistenden in gleicher Höhe als USt-Verbindlichkeit erklärt wurde, ist nicht ohne zusätzliche Datenanforderung im Rahmen von Einzelanfragen oder Außenprüfungen und Abstimmungen zwischen den einzelnen FÄ möglich.

II. Blick ins EU-Ausland

Im Gegensatz zu Deutschland werden im Rahmen der umsatzsteuerlichen Deklaration in nahezu allen anderen EU-Mitgliedstaaten weit umfassendere Datengrundlagen gefordert, die oftmals mindestens ein Reporting auf Rechnungsebene, teilweise in (Nahe-)Echtzeit umfassen.

So sieht z.B. Tschechien die verpflichtende Einreichung von sog. Control-Statements vor, in welchen bereits seit dem Jahr 2016 die Angabe relevanter erhaltener und gesendeter Rechnungen bzw. Korrekturen vorgesehen ist. Im Rahmen der Deklaration ist neben den Netto- und USt-Beträgen pro USt-Satz die Steuer-Nr. des Leistungserbringers bzw. -empfängers, die Dokumentennummer, sowie das Datum pro Ein- bzw. Ausgangsrechnung anzugeben (d.h. eine Rechnung entspricht einer Zeile im Control-Statement).²

Polen sieht ebenfalls bereits seit dem Jahr 2016 die Einreichung von Standard Audit File-Tax (SAF-T) vor. Das SAF-T-Format standardisiert das Exportieren von Buchhaltungsdaten in einem einheitlichen XML-Format, um Steuerprüfungen effizienter und effektiver zu gestalten. Dies erleichtert die Überprüfung und Vergleichbarkeit von Steuerdaten zwischen Unternehmen und Steuerbehörden.³ Im Rahmen der SAF-T-Meldungen sind in Polen die relevanten Transaktionen ebenfalls auf Rechnungsebene mit verschiedenen Angaben wie z.B. Informationen zum Leistungserbringer bzw. -empfänger, Rechnungsnummer und Steuerdatum anzugeben. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang ebenfalls, dass abhängig von den zugrunde liegenden Dienstleistungen bzw. Waren die Angabe eines zugehörigen „GTU-Codes“ notwendig sein kann.⁴ Während die Transaktionen in Tschechien und Polen auf Monatsbasis gemeldet werden müssen, sieht z.B. Spanien für Unternehmen ab einer bestimmten Größe seit dem Jahr 2017 ein transaktionales Meldewesen in Nahe-Echtzeit vor. So müssen dort die wesentlichen umsatzsteuerlichen Parameter von Ein- und Ausgangstransaktionen innerhalb von vier Tagen nach Ausstellung oder Erhalt der Rechnung eingereicht werden.

¹ Vgl. z.B. UStVA-Vordruck 2024 (BMF vom 01.11.2023, BStBl. I 2023 S. 1970) und UStE-Vordruck 2024 (BMF vom 06.11.2023, BStBl. I 2023 S. 1985). Darüber hinaus sind innergemeinschaftliche Warenbewegungen bei Überschreitung bestimmter Liefer- bzw. Erwerbsschwellen für statistische Zwecke in INTRASTAT-Meldungen zu erklären, worauf im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen wird.

² Finanzverwaltung Tschechien, Anleitung USt-Kontrollbericht, s.u. <https://fmos.link/22882> und insb. <https://fmos.link/22883>, S. 15 ff. zum Inhalt der zu meldenden Daten; beides jew. Abruf am 04.07.2024.

³ Vgl. auch OECD, Guidance for the Standard Audit File, April 2010, s.u. <https://fmos.link/22884> (Abruf: 04.07.2024).

⁴ Finanzministerium Polen, s.u. <https://fmos.link/22885> für mehr Informationen zum polnischen SAF-T und insb. <https://fmos.link/22886> für mehr Informationen zu den GTU-Codes; beides jew. Abruf am 04.07.2024.

Ähnliche Deklarationspflichten gibt es ebenso in zahlreichen anderen EU-Mitgliedstaaten. So müssen z.B. in Ungarn relevante Informationen von Ausgangsrechnungen unmittelbar nach systemseitiger Festschreibung über das lokale Berichtswesen gemeldet werden und in Italien werden Ausgangsrechnungen über ein Central-Exchange-System – vereinfacht gesagt – direkt über die Finanzverwaltung an Kunden fakturiert.

Zusammengefasst kann daher gesagt werden, dass die umsatzsteuerlichen Deklarationspflichten in vielen EU-Mitgliedstaaten außerhalb Deutschlands deutlich ausgeprägter sind. Dies verursacht erheblichen Mehraufwand in der Erfüllung der Berichtspflichten für die betroffenen Unternehmen, welche dort ansässig oder umsatzsteuerlich registriert sind. So müssen z.B. für die Deklaration in Polen die Materialstammdaten um die Information des GTU-Codes erweitert werden und die Erfüllung der (Nahe-)Echtzeitberichtspflichten erfordern im Prinzip eine vollautomatisierte USt-Findung mit digitalen Schnittstellen zwischen ERP-System und den Deklarationsportalen der Finanzverwaltungen. Das Mehr an Informationen wird in den betroffenen Ländern genutzt. So sehen sich Unternehmen regelmäßig Rückfragen der Finanzverwaltung ausgesetzt, wenn z.B. die Daten der Ausgangsmeldung nicht mit denen des Leistungsempfängers übereinstimmen oder Transaktionen nicht in derselben Berichtsperiode gemeldet werden.

III. Künftige Entwicklung

Insgesamt gibt es mit der Einführung der elektronischen Rechnung und dem Plan der Einführung eines transaktionalen Meldesystems in Deutschland sowie der auf EU-Ebene stattfindenden Reformbemühungen im Rahmen der „VAT in the Digital Age“, kurz ViDA-Initiative, zwei wesentliche Treiber in Bezug auf die künftige Entwicklung des umsatzsteuerlichen Deklarationswesens in Deutschland.

In Bezug auf die verpflichtende elektronische Rechnung ab dem 01.01.2025 mit Übergangsregelungen kann festgehalten werden, dass es hierdurch zunächst zu keiner direkten Änderung in Punkto Deklaration kommen wird. Etwas atypisch aufgrund der Intention der zeitlichen Entzerrung bei der Einführung wurde im ersten Schritt nur die reine Fakturierungspflicht ohne vorgegebenen Übermittlungsweg oder Berichtspflicht gesetzlich verankert.⁵ In Bezug auf die Einführung des transaktionalen Meldesystems wird dem Vernehmen nach wohl analog der ursprünglichen ViDA-Vorschläge aus dem Jahr 2022 das Jahr 2028 avisiert, wobei, im Gleichlaut mit ViDA, diese Zeitschiene alles andere als sicher ist. Jedoch ist auch ohne direkte Auswirkung auf das Deklarationswesen die Auswirkung der verpflichtenden elektronischen Rechnung nicht zu unterschätzen. Unternehmen müssen hierzu insb. notwendige Prozessanpassungen in den Rechnungseingangs- und Ausgangsprozessen vornehmen und vor allem die zutreffende Abbildung und Prüfung umsatzsteuerlicher Parameter in den strukturierten Datensätzen gem. EU-Norm EN 16931 (Syntax: UBL oder CII) bzw. in frei vereinbarten Datenformaten mit Mapping/Interoperabilität zur EU-Norm in den erlaubten Syntaxen sicherstellen.

Die ursprünglichen Änderungsvorschläge der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und relevanter Verordnungen auf EU-Ebene im Rahmen der ViDA-Initiative datieren auf den 08.12.2022. Aufgrund Uneinigkeit auf Ebene der Mitgliedstaaten wurden

die Änderungsvorschläge in einem Update am 08.05.2024 in veränderter Form präsentiert,⁶ konnten bislang jedoch immer noch nicht final beschlossen werden. Trotzdem wird erwartet, dass das Reformpaket zeitnah verabschiedet wird. In Bezug auf die umsatzsteuerliche Deklaration sieht das ViDA-Reformpaket in der Säule „Digital Reporting Requirements“ im letzten veröffentlichten Entwurf Änderungen im Bereich der elektronischen Rechnungsstellung und der digitalen Deklaration vor. So wird ab dem 01.07.2030 eine generell verpflichtende Meldung von innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. Erwerben und Dienstleistungen sowie von Umsätzen mit Übergang der Steuerschuldnerschaft vorgesehen (teilweise optionale Umsetzung durch die EU-Mitgliedstaaten bezüglich Erwerben). Die Berichtspflicht sollte generell auf Rechnungspositionsebene notwendig sein, kann auf Basis der Norm EN 16931 in den dafür vorgesehenen Syntaxen (UBL/CII) eingereicht werden⁷ und ersetzt die ZM. Zeitlich soll die Deklaration jeder einzelnen Transaktion am Tag der Rechnungsfakturierung durchgeführt werden bzw. an dem Tag, an dem die Rechnung spätestens hätte fakturiert werden sollen (d.h. gem. Vorschlag innerhalb von 10 Tagen bzw. 15 Tagen bei Abrechnung im Gutschriftsverfahren). Weiterhin können EU-Mitgliedstaaten entsprechende Deklarationspflichten für lokale Transaktionen einführen.⁸ Klar ist daher im Zusammenhang mit den absehbaren Entwicklungen in Deutschland in Bezug auf das geplante transaktionale Meldesystem und den geplanten Änderungen auf EU-Ebene, dass in absehbarer Zukunft auch in Deutschland eine fundamentale Änderung des umsatzsteuerlichen Deklarationswesens ansteht. Die alleinige Meldung in konsolidierter Form im Rahmen der UStVA/USTE und der ZM wird wohl spätestens ab den Jahren 2028–2030 zugunsten eines transaktionalen und transparenten und Nahe-Echtzeitdeklarationswesens der Vergangenheit angehören. Insbesondere kann zudem erwartet werden, dass analog zum Vorgehen im Ausland, mit der erwarteten Steigerung der Transparenz die Prüfungsroutinen der Finanzverwaltung deutlich ausgeweitet werden.

IV. Auslagerung der Deklarationsprozesse

Bei der ausgeführten zunehmenden Komplexität stellt sich aber nicht nur die Frage nach gesetzlicher Compliance, sondern auch, wie die Prozesse in den Ländern umgesetzt werden. Denn wenn man sich nur den EU-Raum ansieht und dort in 27 Ländern auch 27 höchst unterschiedliche Prozesse und Abläufe bedienen, vielfältige Terminpläne umsetzen und umfangreiche Inhalte liefern muss, wird klar, dass dies schnell ganz erhebliche interne Kapazitäten binden kann. Das stellt Unternehmen vor enorme Herausforderungen, wenn es für jedes Land eine eigene Umsetzung und höchst individuelle Interpretationen von ursprünglich als Standard gedachten Initiativen gibt. Z.B. wenn es um ein SAF-T geht, was in der Regel auch die USt betrifft. Die Datenanforderungen und Schnittstellendefinitionen der Länder sind teils so komplex, dass eigentlich nur ein direkter Datensatz aus der Buchhaltung infrage kommt und ggf. mit Mappings angepasst werden muss. Ein höchst individueller Kraftakt, der dann auf der eigenen Software für jedes Land implementiert werden muss.

6 Vgl. Interinstitutional File: 2022/0407(CNS) vom 08.05.2024, s.u. <https://fmos.link/22887> (Abruf: 04.07.2024).

7 Art. 264 (a) MwStSystRL n.F. des ViDA-Vorschlags sieht eine Berichtspflicht inklusive der Angabe zu Menge und Art der gelieferten Gegenstände bzw. Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen vor und indiziert somit eine Berichtspflicht auf Positionsebene.

8 Vgl. Art. 222, 262-264, 271a, 271b MwStSystRL n.F. des ViDA-Vorschlags.

5 Vgl. insb. BT-Drucks. 20/8628 S. 204 zu Nr. 1 (§ 14 Abs. 1 Satz 2–8, Abs. 2, 3 und 6 Satz 2 – neu).

Dazu kommt, dass Unternehmen mit einem einheitlichen Prozessansatz z.B. in Form von Shared Services, diese Prozesse nun auf Länderebene wieder individualisieren müssen. Das trifft auch für die Umsetzung der diversen Prozesse für den digitalen Rechnungsverkehr (E-Invoicing) zu, der in den Ländern höchst unterschiedlich ausgeprägt sein wird. „One size fits all“ ist hier kein machbarer Ansatz mehr. Vielmehr geht es zurück in höchst individualisierte Prozesslandschaften, die entweder lokale Ressourcen benötigen oder mit sehr viel Personalkapazität an zentraler Stelle geschaffen werden müssen. Externe Dienstleister stellen hierfür zunehmend Systeme zur Verfügung, die – z.B. in Form eines Datalake – aus dem ERP-System gefüttert werden und von dort aus die jeweiligen Länder versorgen. Der Vorteil liegt für den Mandanten auf der Hand: Nicht er selbst, sondern ein spezialisierter Dienstleister schafft die Zielstrukturen einmal und kann diese über mehrere Unternehmen hinweg multiplizieren. Anpassungen in den Basissystemen zur Durchgängigkeit von Strukturen und Inhalten sind hierfür jedoch Voraussetzung, damit der Ansatz ökonomisch auch sinnvoll ist.

V. Fazit

Die Digitalisierung in der umsatzsteuerlichen Deklaration hat vor allem im EU-Ausland bereits einen enormen Stellenwert und erfordert ein transparentes und in der Regel automatisier-

tes umsatzsteuerliches Datenmanagement. In Deutschland hingegen findet die umsatzsteuerliche Deklaration nach wie vor auf Basis von verdichteten Daten statt und bietet wenig Transparenz. Reformbemühungen auf EU-Ebene sowie die verpflichtende elektronische Rechnung ab dem Jahr 2025 und das geplante transaktionale Meldewesen fordern jedoch auch in Deutschland ein Umdenken und die Fokussierung auf automatisierte Prozesse, um für die Zukunft gewappnet zu sein. Manuelle Prozesse und unklare umsatzsteuerliche Entscheidungsfindungen können aufgrund der zunehmenden Aufdeckungswahrscheinlichkeit zu erheblichen Problemen führen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Überblick über die Neuerungen der E-Rechnung mit ausgewählten Praxisfragen vgl. *Oldiges*, DB 2024 S. 1849 = DB1464180;
- zu den Kosten der Informationspflichten von Unternehmen vgl. *Meyering/Reiter/Serocka*, DB 2022 S. 2361 = DB1418175 sowie DB 2022 S. 2425 = DB1418176;
- zu Datenaustauschplattformen der Steuerverwaltung für Prüfungsanfragen in Außenprüfungen vgl. *Kowallik*, DB 2022 S. 975 = DB1402361;
- zum Stand der Digitalisierung der deutschen Steuerverwaltung vgl. *Kowallik*, DB 2022 S. 691 = DB1397834;
- zur Auslagerung von Steuerprozessen durch Unternehmen auf externe Dienstleister vgl. *Kowallik*, DB 2020 S. 2657 = DB1345533.

METATAGS: zeitschrift_DB; ressort_SR; doctype_an; SiriusID_1463964; RawID_0; angelegt_20240726;

Kompakt

Einkommensteuer

»DB1464181

Der Wandel von Darlehen und seine Implikationen für den zivilrechtlichen und steuerlichen Durchgangserwerb im Venture Capital- sowie Private Equity-Bereich

Im Venture Capital- sowie Private Equity-Bereich werden nicht selten sog. Wandeldarlehen (Convertible Loan) eingesetzt. Hierbei wird z.T. geregelt, dass es eine juristische Sekunde vor einem bestimmten Exit-Fall (z.B. Veräußerung des Unternehmens) zum Wandlungsfall – d.h. zur Wandlung in neue Anteile – kommt. Diese neuen Anteile werden aufgrund des Exit-Falls gleich weiterübertragen, sodass im Ergebnis ein zivilrechtlicher Durchgangserwerb beim Darlehensgeber stattfindet. Da viele steuerliche Begünstigungen den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO voraussetzen, stellt sich die Frage, ob der zivilrechtliche Durchgangserwerb auch einen steuerrechtlichen Durchgangserwerb beim Darlehensgeber zur Folge hat.

RA/StB Katharina Weißenbacher ist Associate im Münchener Büro von Flick Gocke Schaumburg sowie Doktorandin bei Herrn Prof. Dr. Martin Kment, LL.M., am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Europarecht, Umweltrecht und Planungsrecht an der Universität Augsburg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Begriffsbestimmung Wandeldarlehen

Wandeldarlehen werden als Finanzierungsinstrument eingesetzt. Dabei handelt es sich im Kern zunächst um ein ver-

zinsliches Darlehen, wobei der Darlehensgeber das Recht und, abhängig von der jeweiligen Gestaltung des Wandeldarlehensvertrages, die Pflicht hat, den Darlehensrückzahlungsanspruch zu einem späteren Zeitpunkt in eine Eigenkapitalbeteiligung zu wandeln (*Wenzel/Höhn*, in: Meyer-Sparenberg/Jäckle, Beck'sches M&A-Handbuch, 2. Aufl.2022, § 61 Rn. 28; *Weitnauer*, in: Weitnauer, Handbuch Venture Capital, 7. Aufl. 2022, Teil E Rn. 3 ff.) Es kommt somit nicht zur Rückzahlung, wie dies sonst bei Darlehen üblich ist. Vielmehr wird aus dem ursprünglichen Fremdkapital Eigenkapital. Wegen dieser Misch-Finanzierungsform handelt es sich bei Wandeldarlehen um sog. Mezzanine-Kapital bzw. einer Mezzanine-Finanzierung (*Schöhaar*, GWR 2016 S. 6 [6]).

II. Mögliche Anwendungsfälle

Wandeldarlehen werden häufig im Venture Capital- sowie Private Equity-Bereich eingesetzt, beispielweise im Rahmen der Beteiligung eines Investors an einem Start-up oder im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms.

III. Problemstellung

Problematisch sind vor allem diejenigen Fälle, in denen bei einem Wandeldarlehen der Zeitpunkt der Wandlung vertraglich so bestimmt wird, dass es eine juristische Sekunde vor einem Exit-Fall (z.B. Veräußerung des Unternehmens) zur entsprechenden Wandlung kommt. Die neuen Anteile, die der Darlehensgeber aufgrund der Wandlung erhält, werden aufgrund des Exit-Falls gleich weiterübertragen, sodass es beim Darlehensgeber zu einem zivilrechtlichen Durchgangserwerb kommt. Da viele steuerliche Begünstigungen wie etwa § 8b KStG, das Teileinkünf-