

# KPMG-Mitteilungen

**Neuigkeiten und Entwicklungen im Steuerrecht  
sowie im Zoll- und Außenwirtschaftsrecht**

August/September 2022

## Inhalt (Auszug)

<b>Editorial</b>	<b>2</b>
<b>Steuerrecht</b>	<b>3</b>
Außerorganschaftliche Mehrabführung ist keine vororganschaftliche Mehrabführung	3
Offenbare Unrichtigkeit bei fehlender Erkennbarkeit des richtigen Werts des Einlagekontos	3
Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestandsfläche	4
Kein Steuerabzug auf im Rückwirkungszeitraum bei Einbringung geleistete Ausschüttung	5
Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims	6
Kartenspfand, das bei Überlassung von elektronischen Zahlungskarten erhoben wird	7
Dokumentation der Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen	7
Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk	8
Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs	10
<b>Zoll- und Außenwirtschaftsrecht</b>	<b>11</b>
Zu den Voraussetzungen der Inanspruchnahme einer Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG a. F. sowie zur Verzinsung für Stromsteuererstattung nach Unionsrecht	11
<b>Literaturtipps</b>	<b>13</b>
<b>KPMG-Veranstaltungen</b>	<b>14</b>
<b>Impressum</b>	<b>15</b>

# Editorial



**Jens Schuld**  
Tax Services

Geschäftsmodelle mit digitalen Plattformen – die sogenannte digitale Plattformökonomie – boomen. Unterkünfte, Mietautos, Umzüge oder Spielzeugwaren: Mittlerweile werden Waren und Dienstleistungen jeder Art kommerziell auf digitalen Plattformen vertrieben. Immer wieder geschieht das jedoch am Fiskus vorbei. Den EU-Staaten entgehen so Steuereinnahmen, auch weil ihnen bislang ein Instrument zur Ermittlung und Kontrolle der Umsätze fehlt.

Mit der Richtlinie (EU) 2021/514 vom 22.3.2021 wirkt die EU dem entgegen. Sie verpflichtet die Betreiber:innen von digitalen Plattformen, den europäischen Steuerbehörden Informationen über Transaktionen ihrer registrierten Verkäufer:innen offenzulegen. Konkret geht es dabei um die Einkünfte, die diese durch die kommerzielle Nutzung der Plattform erzielen – unabhängig davon, ob die Leistung oder die Ware über die Plattform oder anderweitig abgerechnet wurde. Die neuen Sorgfalts- und Meldepflichten sind bis Ende 2022 in nationales Recht umzusetzen.

Der deutsche Gesetzgeber hat am 12.7.2022 einen entsprechenden Referentenentwurf für das „Plattformen-Meldepflicht- und Informationsaustauschgesetz“ (PMAustG) veröffentlicht. Der Entwurf konkretisiert, vorbehaltlich etwaiger Änderungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren, u. a. verschiedene Begrifflichkeiten im Hinblick die Meldepflichtigen, Art und Umfang der erforderlichen Informationen sowie eine Registrierungspflicht beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Das Gesetz soll grundsätzlich zum 1.1.2023 in Kraft treten und erstmalige Meldungen sollen bis spätestens 31.1.2024 erfolgen.

Für potenziell betroffene Unternehmen gilt es nun zu klären, ob die jeweilige Plattform unter die Meldepflicht nach DAC7 fällt, wie sie als Plattformbetreiber:innen an die zu meldenden Daten gelangen und was datenschutzrechtlich zu beachten ist.

KPMG hat verschiedene Business Analytics entwickelt, um Ihnen eine Vorabeschätzung der Betroffenheit zu ermöglichen. Mit dem kostenfreien Atlas Assessment „DAC7 Impact“ können Sie sich rasch einen ersten Eindruck darüber verschaffen, ob Sie mit Ihrer Plattform unter die DAC7-Richtlinie fallen. Darüber hinaus bieten wir Ihnen mit unserem „DAC7 Impact & Readiness“ eine ebenfalls kostenfreie, jedoch umfassendere Betroffenheits- und Reifegradanalyse. Hier erhalten Sie neben einer aggregierten Ergebnisauswertung auch einen Überblick darüber, inwiefern Sie mit Ihrem derzeitigen Status Quo auf die Herausforderungen von DAC7 vorbereitet sind. Sind Sie betroffen, analysieren die Fachleute von KPMG gerne Ihren individuellen Sachverhalt und unterstützen Sie dabei, (automatisierte) Prozesse zur Erhebung und Meldung der relevanten Daten aufzusetzen. Darüber hinaus beraten wir Sie auch zu datenschutzrechtlichen Fragestellungen\*.

\* Die Rechtsdienstleistungen werden durch die KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erbracht.

## I Körperschaftsteuer

### Außerorganschaftliche Mehrabführung ist keine vororganschaftliche Mehrabführung

Der BFH kommt im Urteil vom 21.2.2022 (DStR 2022 S.1263) zum Ergebnis, dass das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist. Außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit sind nicht erfasst.

Im Streitfall besteht zwischen der Klägerin (K), einer SE, als Organträgerin und der GmbH 1 eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Die GmbH 1 war alleinige Gesellschafterin von zwei Kapitalgesellschaften. Zwischen der GmbH 1 und ihren beiden Tochtergesellschaften bestanden keine Gewinnabführungsverträge. Im Jahr 2008 wurden die beiden Töchter auf die GmbH 1 verschmolzen. Diese stellten den Antrag, die bei der Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer steuerlichen Schlussbilanz nach § 11 Abs. 2 UmwStG mit dem Buchwert anzusetzen. Die GmbH 1 aktivierte die von den Töchtern auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2008 unter Aufdeckung der stillen Reserven. In der Steuerbilanz der GmbH 1 zum 31.12.2008 wurden die betreffenden Wirtschaftsgüter hingegen nach § 12 Abs.1 Satz 1 UmwStG jeweils mit Null Euro angesetzt.

Die sich aus der Differenz zwischen handels- und steuerbilanziellem Ansatz ergebende Mehrabführung behandelte K als organschaftlich nach § 14 Abs. 4 KStG und bildete in ihrer Steuerbilanz einen besonderen passiven Ausgleichsposten in gleicher Höhe. Bei der GmbH 1 wurde das Einlagekonto entsprechend gemindert (§ 27 Abs. 6 KStG). Das Finanzamt vertritt hingegen die Meinung, dass es sich bei den durch die Verschmelzungen und die verbundene Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz entstandenen Mehrabführungen um außer- bzw. vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen handle. Die Bildung des passiven Ausgleichspostens wurde rückgängig gemacht. Der Ansatz des zusätzlichen Ertrags aus der Beteiligung führte bei K nach § 8b Abs.1, 5 KStG zu einer 5%igen Erhöhung des Einkommens. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht rechtsfehlerfrei erkannt, dass bei K im Streitjahr keine Gewinnausschüttungen wegen vororganschaftlicher Mehrabführungen anzusetzen waren. Nach § 14 Abs. 3 KStG gelten allerdings Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Für Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers hingegen lediglich ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Dieser ist im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG).

Nach § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG liegt eine Mehrabführung nach Satz 1 dann vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht (diesen übersteigt) und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Zwar gilt die Regelung ihrem Wortlaut nach nur für organschaftliche Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG. Was unter einer Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu verstehen ist, muss daher wegen fehlender klarer gesetzlicher Vorgaben durch Auslegung ermittelt werden. Der Senat geht davon aus, dass der Begriff „Mehrabführung“ in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG und in § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG inhaltlich deckungsgleich verwendet wird. Für eine Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG genügt daher eine rechnerische Differenz zwischen (höherem) handelsbilanziellen Jahresüberschuss und (niedrigerem) Gewinn in der Steuerbilanz der Organgesellschaft. Dabei können beide Werte auch als negative Werte verstanden werden, so dass eine „Minderverlustübernahme“ ebenfalls eine Mehrabführung darstellt. ■

## I Körperschaftsteuer/Verfahrensrecht

### Offenbare Unrichtigkeit bei fehlender Erkennbarkeit des richtigen Werts des Einlagekontos

Der BFH sieht in dem Urteil vom 8.12.2021 (DStR 2022 S.1533) in dem Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage ausreicht, keinen Grund darin, eine offenbare Unrichtigkeit nach § 129 Satz 1 AO auszuschließen.

Dies gilt selbst in den Fällen, in denen auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind.

Im Streitfall streiten die Beteiligten über die Änderung eines Feststellungsbescheids. Klägerin (K) ist eine GmbH, an der zunächst nur die Gründungsgesellschafter A und B beteiligt waren. Mit notariellem Vertrag im Jahr 2012 schlossen A und B einen Einbringungsvertrag. Darin verpflichteten sie sich, zur Stärkung des Kapitals der K werthaltige Darlehensforderungen sowie Geldbeträge unentgeltlich einzubringen. Die Einlagen sollten als Kapitalrücklage ausgewiesen werden. Die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos zum 31.12.2012 wurde dem Finanzamt elektronisch übermittelt. Zugleich übersandte K dem Finanzamt ihren Jahresabschluss zum 31.12.2012. Dieser weist eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB von rund 2.315.000 Euro aus und erläutert diese Bilanzposition.

In der Feststellungserklärung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 war für den Schluss des vorangegangenen und für den Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs ein Bestand des Einlagekontos von jeweils Null Euro angegeben. Das Finanzamt stellte daraufhin zum 31.12.2012 ein Einlagekonto von Null Euro fest. Sodann beantragte K ohne Erfolg eine Änderung des Feststellungsbescheids nach § 129 AO zum 31.12.2012 in Höhe der ausgewiesenen Kapitalrücklage. Einspruch und finanzgerichtliche Klage blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht die Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum 31.12.2012 zu Unrecht abgelehnt. Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist. Die genannte Norm ist aber auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Versehen, etwa Eingabe- oder Übertragungsfehler. Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden.

Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war der Feststellungsbescheid zum 31.12.2012 unter Heranziehung des von der K in Papierform eingereichten Jahresabschlusses erkennbar unrichtig. Dass ein unvoreingenommener Dritter die Angabe

des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit Null Euro als zutreffend ansehen könnte, war ausgeschlossen. § 129 Satz 1 AO stellt auf eine offenbare "Unrichtigkeit" bei Erlass eines Verwaltungsakts ab. Auch wenn hierfür ein mechanisches Versehen erforderlich ist, bedeutet dies nicht, dass auch der zutreffende Wert ohne weitere Prüfungen erkennbar sein muss. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist die Vorschrift bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich zu erkennen ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist. Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit Null Euro erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.

Der BFH verwies die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Entscheidung zurück. Die vom Finanzgericht festgestellten Tatsachen reichen nicht aus, um die tatsächliche Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 zu ermitteln. Dabei kann sich K nicht darauf berufen, dass das Finanzgericht einen Zufluss zum steuerlichen Einlagekonto in Höhe der Kapitalrücklage festgestellt habe. |

## ■ Gewerbesteuer

### Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestandsfläche

Der BFH hat im Beschluss vom 23.3.2022 (DStR 2022 S.1304) die Entscheidung getroffen, dass die Kosten für die Anmietung einer Messestandsfläche bei einem ausstellenden Unternehmen nur unter bestimmten Bedingungen zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr.1 Buchst. e GewStG führen. Dies ist der Fall, wenn die Messestandsfläche bei unterstelltem Eigentum des ausstellenden Unternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würde.

Im Streitfall ist Klägerin (K) eine GmbH, deren Gegenstand die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Produkten ist. K verkauft ihre Produkte durch ein stehendes Händlernetz und unterhält selbst keinen Direktvertrieb. In den Streitjahren 2009 bis 2011 mietete K wiederholt auf bestimmten turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um ihre Produkte dort zu präsentieren. K unterwarf die Aufwendungen keiner gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Hingegen ging das Finanzamt davon aus, dass eine Hinzurechnung des Aufwands nach § 8 Nr.1 Buchst. e GewStG zu erfolgen habe. Nach erfolglosem Einspruch gegen die Bescheide gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Meinung des BFH hat das Finanzgericht die Hinzurechnungsvorschrift zutreffend ausgelegt und in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf den festgestellten Sachverhalt angewandt. Nach § 8 Nr.1 Buchst. e GewStG 2009 (2010/2011) wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel aus 13/20 (2009) bzw. aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (2010, 2011) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet. Für Zwecke der Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters/Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden.

Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Bestimmung des Zwecks des Wirtschaftsguts in dem Betrieb. Zu prüfen ist, ob es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt. Dabei reicht es aus, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen. Es ist zu prüfen, ob der Geschäftszweck des Unternehmens das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt. Dabei scheidet eine Zuordnung zum Anlagevermögen aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen.

Zur Zugehörigkeit zum Anlagevermögen kommt es darauf an, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und auch die speziellen betrieblichen Verhältnisse das dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandsfläche erfordert. Im vorliegenden Fall hat das Finanzgericht festgestellt, dass die hergestellten Produkte nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern diese vielmehr unternehmensfremd durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben wurden. Der Unternehmensgegenstand erforderte daher keine zwingende Messebeteiligung. Dabei hat die Vorinstanz berücksichtigt, dass K selbst auf den Messen keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet und keine Leistungen erbrachte. K war unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands und der Vertriebswege auf die ständige Verfügbarkeit von Messestandsflächen nicht angewiesen. Die Teilnahme an Messen war für den Verkauf der Produkte zwar förderlich, aber nicht betriebsnotwendig. ■

## Umwandlungssteuerrecht

### Kein Steuerabzug auf im Rückwirkungszeitraum bei Einbringung geleistete Ausschüttung

Der BFH kommt im Beschluss vom 12.4.2022 (DStR 2022 S.1485) zum Ergebnis, dass die Befugnis des Steuerentrichtungspflichtigen zur Anfechtung der eigenen Anmeldung zur Kapitalertragsteuer unter bestimmten Bedingungen unabhängig von seinem Recht besteht, nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG deren Änderung zu beantragen. Dies ist gegeben, wenn er Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt hat, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand. Die Normen des § 20 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UmwStG erfassen bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft auch den Fall einer im Zeitraum der Rückwirkung beschlossenen und vollzogenen „offenen Gewinnausschüttung“ der übernehmenden Gesellschaft an den sein Einzelunternehmen einbringenden Gesellschafter.

Klägerin (K) ist eine GmbH, die durch Ausgliederung zur Neugründung als übernehmende Rechts-trägerin im Streitjahr 2016 entstanden ist. Alleingesellschafter der K war C, der sein zuvor unter der Firma „P“ geführtes Einzelunternehmen ausgliederte und mit steuerlicher Rückwirkung zum 2.1.2016 in die neu gegründete K zu Buchwerten einbrachte. Bereits am 25.8.2016 fasste C als Alleingesellschafter der K einen Beschluss über eine Ausschüttung von 100.000 Euro. Er überwies zugleich 73.625 Euro auf sein privates Konto.

Am 2.9.2016 reichte K eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung zum 25.8.2016 beim Finanzamt ein. Als Datum des Gewinnverteilungsbeschlusses und als Tag der Auszahlung gab sie den 25.8.2016 ein. Ausgehend von dem Ausschüttungsbetrag von 100.000 Euro ermittelte sie die Kapitalertragsteuer von 25.000 Euro und den Solidaritätszuschlag von 1.375 Euro. Später legte K gegen ihre eigene Steueranmeldung Einspruch ein und beantragte die Aufhebung und Rückerstattung der festgesetzten Abzugsteuern. Das Finanzgericht gab der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die angefochtene Festsetzung der Abzugsteuern vom 2.9.2016 aufzuheben ist. Die Ausschüttung vom 25.8.2016, die der Anmeldung der K zugrunde liegt, ist als Entnahme des Betrags von 100.000 Euro aus dem Einzelunternehmen nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG zu beurteilen. Da es bezüglich der „Ausschüttung“ an einem dem Steuerabzug unterliegenden Kapitalertrag nach § 43 EStG fehlt, war die Festsetzung in Gestalt der Steueranmeldung aufzuheben.

Wird ein Betrieb im Wege der Sacheinlage nach den Regelungen des § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft als übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an dieser Gesellschaft eingebracht, kann dies nach § 20 Abs. 5 und 6 Satz 2 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung erfolgen. Nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Stichtags der Übertragung auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG gilt die Regelung des Satzes 1 jedoch nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag während des Rückwirkungszeitraumes erfolgen. Nach § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG sind in diesem Fall die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen. Nicht betrieblich veranlasste Zahlungen an den Anteilseigner der aufnehmenden Kapitalgesellschaft werden nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bis zum Ablauf des Rückwirkungszeitraums als Entnahmen aus dem Einzelunternehmen und nicht als (verdeckte) Gewinnausschüttungen besteuert.

Im Streitfall sind die Überweisung von 73.625 Euro sowie die einbehaltene und an das Finanzamt abgeführte Kapitalertragsteuer/SolZ von 26.375 Euro nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG als Entnahmen nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem Einzelunternehmen zu beurteilen. Die Entnahme von insgesamt 100.000 Euro vermindert nach § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG die Anschaffungskosten der Anteile des C an der K. ■

## ■ Erbschaft-/Schenkungssteuer

### Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims

Der BFH hat im Urteil vom 1.12.2021 (DStR 2022 S.1372) entschieden, in welchen Fällen der Erwerber eines erbschaftsteuerrechtlich begünstigten Familienheims aus zwingenden Gründen an dessen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. Dies ist gegeben, wenn die Selbstnutzung objektiv unmöglich oder aus objektiven Gründen unzumutbar ist.

Im Streitfall ist die Klägerin (K) Alleinerbin ihres im Jahr 2009 verstorbenen Vaters (V). K und V hatten das zum Nachlass gehörende Einfamilienhaus gemeinsam bewohnt. Nach dem Tod des V wohnte K weiterhin im Obergeschoss. Das Finanzamt gewährte für die Immobilie die Steuerbefreiung nach

§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Im Jahr 2016 zog K aus und das Haus wurde abgerissen. Daraufhin setzte das Finanzamt nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Erbschaftsteuer ohne Steuerbefreiung fest.

K machte geltend, sie sei aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert gewesen. Das Haus sei wegen seines baulichen Zustands nicht mehr nutzbar gewesen. Zudem habe sie sich angesichts ihres Gesundheitszustands nicht mehr im Haus bewegen können und sei daher in eine Erdgeschosswohnung umgezogen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Dabei setzt die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG voraus, dass die bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Nach Satz 5 der genannten Norm fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt. Ausnahme ist, dass er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. Tritt der Nachversteuerungstatbestand ein, ist der Steuerbescheid zu ändern. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnt in diesen Fällen die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt.

Im Merkmal „aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert“ müssen sich nach Ansicht des BFH die Hinderungsgründe auf die Selbstnutzung des betreffenden Familienheims beziehen. Es reicht nicht aus, wenn sich der Erwerber nur wegen persönlicher oder wirtschaftlicher Zweckmäßigkeitserwägungen an der Selbstnutzung gehindert fühlt. Zwingende Gründe liegen vor, wenn dem Erwerber die Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich wird; sie sind jedoch nicht auf diese Fälle beschränkt. Vielmehr ist es erforderlich, aber auch ausreichend, wenn dem Erwerber aus objektiven Gründen die Selbstnutzung des Familienheims nicht mehr zuzumuten ist.

Die Feststellungslast für diejenigen Umstände, die eine Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich machen oder aus objektiven Gründen unzumutbar erscheinen lassen, trägt der Erwerber. Dabei können gesundheitliche Beeinträchtigungen zwingende Gründe darstellen, wenn sie dem Erwerber eine selbständige Haushaltsführung in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen. Ist der Erwerber aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert, führt weder die Aufgabe des Eigentums an

dem Familienheim noch der Abriss des Gebäudes zur Nachversteuerung. Ist die Beendigung der Selbstnutzung des Familienheims steuerrechtlich unschädlich, muss dies auch für eine spätere Veräußerung oder einen späteren Abriss gelten.

Im Streitfall steht nicht fest, ob die geltend gemachten gesundheitlichen Beeinträchtigungen einen zwingenden Grund zur Beendigung der Selbstnutzung des Familienheims darstellten. Der BFH verwies deshalb die Sache an das Finanzgericht zurück. Das Finanzgericht hat die notwendigen Feststellungen dazu zu treffen, ob die behaupteten gesundheitlichen Probleme tatsächlich bestanden und so beschaffen waren, dass sie der K unter Anlegung des gebotenen strengen Maßstabs die weitere Selbstnutzung des Familienheims unzumutbar machten. **I**

## **I Umsatzsteuer**

### **Kartenzahlung, das bei Überlassung von elektronischen Zahlungskarten erhoben wird**

Der BFH kommt mit Urteil vom 26.1.2022 (DStR 2022 S.1199) zum Ergebnis, dass es sich bei dem im Rahmen eines bargeldlosen Zahlungssystems für die Überlassung elektronischer Zahlungskarten in Stadien erhobenen Kartenzahlung nicht um pauschalierten (durch die Kartenzahlung auflösend bedingten) Schadensersatz handelt. Vielmehr liegt eine steuerbare sonstige Leistung vor, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG als Umsatz im Zahlungs- und Überweisungsverkehr steuerfrei ist, wenn der leistende Unternehmer selbst die Übertragung von Geldern vornimmt.

Im Streitfall überließ die Gesellschaft B den Besuchern von Stadien elektronische Zahlungskarten, sogenannte E-Karten, zur bargeldlosen Zahlung von Speisen und Getränken in den Stadien. Die Nutzung der E-Karte war in den AGB der B näher geregelt. Danach können die Kartenzahler mit der E-Karte an für die Nutzung der E-Karte freigegebenen Veranstaltungstagen innerhalb der Einsatzstätte der angeschlossenen Akzeptanzstellen bargeldlos bezahlen. Bei jedem Zahlungsvorgang vermindert sich das auf der E-Karte gespeicherte Guthaben um den verfügbaren Betrag. Daneben war in den AGB für die Kartenzahler die Möglichkeit zum Rücktausch eines etwaigen Kartenzahlungsguthabens (in Bar- oder Buchgeld) vorgesehen. Nach dem Preis- und Leistungsverzeichnis der B betrug das Kartenzahlungsguthaben 2 Euro, das bei der erstmaligen Ausgabe der bis zu 150 Euro aufladbaren E-Karte vom Ausgabewert abgezogen wurde. Die Stadionbetreiber und Caterer zahlten Provisionen an B, die nach den mit den E-Karten geleisteten Zahlungen oder

festen Größen, wie zum Beispiel Zuschauerzahlen, bemessen wurden. B bot einen umfassenden Service für den Kartenzahlungsverkehr an, indem sie Kartenzahlungsguthaben zur Verfügung stellte und im Stadion mit eigenem Personal den Vertrieb, die Aufladung und Rückgabe der E-Karten organisierte.

Die aus dem Kartenzahlung in den Streitjahren erzielten Erlöse sah B als umsatzsteuerfrei an. Die Provisionseinnahmen sowie die Erlöse aus der Veräußerung abgelaufener E-Karten an Sammler unterwarf sie dagegen der Umsatzsteuer. Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass es sich bei den Erlösen aus dem Kartenzahlung um steuerpflichtige Umsätze aus der Lieferung von Gegenständen handele, die dem Regelsteuersatz unterlägen. Soweit E-Karten gegen Auszahlung des Pfandbetrags innerhalb der zweijährigen Rücktauschfrist zurückgegeben worden seien, sei der geschuldete Steuerbetrag nach § 17 UStG zu berichtigen. Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos.

Der BFH hat die Revision als begründet angesehen. Sie führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das Finanzgericht hat zwar zu Recht dahin erkannt, dass es sich bei dem in Höhe von 2 Euro erhobenen Kartenzahlung nicht um „echten“ Schadensersatz, sondern um einen steuerbaren Umsatz im Sinne des § 1 Abs.1 Nr.1 Satz 1 UStG handelt. Allerdings sind die ausgeführten Umsätze keine selbständigen Lieferungen von Gegenständen im Sinne des § 3 Abs.1 UStG. Vielmehr wurden durch das eröffnete Kartenzahlungssystem, das es den Stadionbesuchern erlaubte, in den Stadien bargeldlos zu zahlen, einheitliche sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG erbracht, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG als Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr umsatzsteuerfrei sind. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Das Finanzgericht hat bisher keine Feststellungen dazu getroffen, die eine Beurteilung darüber erlauben würden, ob und inwieweit der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen anteilig zu kürzen ist. **I**

### **Dokumentation der Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen**

Der BFH hat mit Urteil vom 4.5.2022 (DStR 2022 S.1307) zur Dokumentation der Zuordnung eines gemischt (für unternehmerische und private Zwecke) genutzten Gegenstands zum Unternehmen Stellung genommen.

Der Streitfall betrifft einen Kläger, der im Streitjahr 2014 eine Photovoltaikanlage erwarb. Den erzeugten Strom verbrauchte er teilweise selbst, teilweise

speiste er ihn in das Stromnetz eines Netzbetreibers (X) ein. Der Einspeisevertrag sieht für den gelieferten Strom eine Vergütung pro kWh zuzüglich Umsatzsteuer vor. Entsprechend wurden in einer Gutschrift des X im Januar 2015 die in 2014 ausgeführten Stromlieferungen des Klägers an X abgerechnet. Gegenüber dem Finanzamt gab der Kläger zunächst weder Umsatzsteuer-Voranmeldungen noch sonstige Erklärungen zu den Ausgangs- und Eingangsumsätzen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage sowie den unentgeltlichen Wertabgaben ab. In 2016 reichte er eine Umsatzsteuererklärung für 2014 ein und zog darin unter anderem die in der Rechnung vom September 2014 offen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug für die Photovoltaikanlage, weil der Kläger nicht rechtzeitig (bis zum 31. Mai des Folgejahres) eine Zuordnungsentcheidung getroffen habe. Das Finanzamt machte als Folge hiervon auch den Ansatz der unentgeltlichen Wertabgabe rückgängig. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht ist gemäß BFH im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass dem Kläger ein Zuordnungswahlrecht zusteht. Bei Bezug eines einheitlichen Gegenstands, der gemischt verwendet wird oder werden soll, steht nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH dem Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht zu: Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem (geschätzten) unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen zuordnen. Im Streitfall bestand danach, wovon das Finanzgericht zutreffend ausgegangen ist, ein solches Zuordnungswahlrecht des Klägers, da er den von der Photovoltaikanlage erzeugten Strom teilweise steuerpflichtig an X geliefert und teilweise für private Zwecke verbraucht hat.

Der BFH kommt nach Durchführung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH vom 14.10.2021 „Finanzamt N“ (DStR 2021 S. 2404) zum Ergebnis, dass für die Dokumentation der Zuordnung eines gemischt (für unternehmerische und private Zwecke) genutzten Gegenstands zum Unternehmensvermögen keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich ist. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist (im Streitfall: 31. Mai des Folgejahres) nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden. Die so verstandene Frist ist auch verhältnismäßig. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig er-

schwert, weil er nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ohnehin beim Erwerb wählen muss, ob er als Steuerpflichtiger handelt, und dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Vorliegend ist die Tatsache, dass im Lauf des Jahrs, in dem die Photovoltaikanlage erworben wurde, ein Vertrag mit dem Recht zum Weiterverkauf des gesamten von der Anlage erzeugten Stroms zuzüglich Umsatzsteuer abgeschlossen wurde, ein Indiz dafür, dass der Kläger die Photovoltaikanlage dem Unternehmen voll zugeordnet hat. Dem Kläger steht somit der Vorsteuerabzug voll zu. **I**

### Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk

Der BFH hat mit Urteil vom 15.3.2022 (DStR 2022 S.1493) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Wärmeabgabe aus einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (KWK-Anlage) Stellung genommen. Im Streitfall hatte das Finanzgericht § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG falsch angewendet, indem es zu Unrecht den durchschnittlichen Fernwärmepreis anstelle anteiliger Selbstkosten als Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Wertabgaben angesetzt und die Aufteilung der Selbstkosten nach der „energetischen Methode“ vorgenommen hat.

Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr.1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs.1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes bemessen. Auch bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern ist der Einkaufspreis, gegebenenfalls ein fiktiver Einkaufspreis anzusetzen, sofern ein solcher am Markt zu ermitteln ist. Die Selbstkosten sind daher nur dann als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht zu ermitteln ist.

Vorliegend ist die Entscheidung des Finanzgerichts, dass kein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand ermittelt werden konnte, weil der Kläger nicht an das Fernwärmenetz angeschlossen war, sondern die von ihm produzierte Wärme lediglich an die Gemeinde abgab, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Danach scheidet der durchschnittliche Fernwärmepreis als Bemessungsgrundlage eines Einkaufspreises aus.

Die Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr.1 UStG bestimmt sich deshalb im Streitfall nach den (anteiligen) Selbstkosten, wenn der

Kläger einen Gegenstand (hier: die Biogasanlage) für unterschiedliche Zwecke (hier: die entgeltliche Stromlieferung und die unentgeltliche Zuwendung von Wärme) verwendete, ohne dass eine Anbindung an das Fernwärmenetz bestand. Maßgeblich sind somit die Selbstkosten für die Errichtung und den Betrieb der Biogasanlage.

Entstehen Selbstkosten im Sinne von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr.1 UStG für entgeltliche Lieferungen wie auch für unentgeltliche Wertgaben nach § 3 Abs.1b UStG, sind diese entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Die Aufteilung ist dem Grunde nach erforderlich, da sonst der auf die unentgeltliche Wertabgabe entfallende Anteil der Selbstkosten nicht bestimmt werden kann. Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder gegebenenfalls fiktiven Umsätzen (Marktwerten) zu erfolgen (entgegen Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE).

Dem BFH ist im Revisionsverfahren verwehrt, Feststellungen zu dem für die Aufteilung der Selbstkosten entsprechend § 15 Abs. 4 UStG maßgeblichen fiktiven Verkaufsumsatz zu treffen, der sich in Bezug auf die Wärme aus einem Marktentgelt ableitet. Dieser kann, muss sich aber nicht aus einem durchschnittlichen Fernwärmepreis ergeben, der zudem in Bezug auf Kriterien wie Liefergarantien, Leitungskosten oder regionale Besonderheiten um Zu- oder Abschläge zu korrigieren sein könnte.

Ebenso sind im Streitfall weitere Feststellungen zur Ermittlung der aufzuteilenden Selbstkosten zu treffen, wobei das Finanzgericht auch der Frage nach einer Einbeziehung nicht vorsteuerbelasteter Kosten nachzugehen hat. Für das weitere Verfahren weist der BFH darauf hin, dass es nach dem bisherigen Verfahrensstand nicht zu beanstanden ist, die Wärmeabgaben an die Gemeinde und für die Hühnermastställe als unentgeltliche Zuwendung im Sinne des § 3 Abs.1b Satz 1 Nr. 3 UStG anzusehen. |

### Besteuerung der Umsätze eines Freizeitparks

Der BFH hat mit Urteil vom 17.3.2022 (DStR 2022 S.1540) zur Besteuerung der Umsätze eines Freizeitparks Stellung genommen.

Die Klägerin ist alleinige Gesellschafterin und wurde in 2011 umsatzsteuerrechtliche Organträgerin der N-GmbH. Die Klägerin betrieb im Jahr 2011 einen Freizeitpark mit diversen Fahrgeschäften. Die Ein-

trittskarten, die zum Eintritt in den Park berechtigten, verkaufte sie vor Ort sowie online.

Daneben verkaufte die N-GmbH sogenannte Kombitickets. Dieses Ticket berechnete in der Regel zum Besuch des Freizeitparks sowie zur Übernachtung in einem Hotel, mit dessen Inhaber die N-GmbH eine wirtschaftliche Partnerschaft unterhielt. Die N-GmbH betrieb selbst keine Hotels. Die Kunden konnten den Inhalt des Kombitickets um weitere Komponenten (zum Beispiel Verpflegung oder privilegierte Inanspruchnahme von Fahrgeschäften) erweitern. Um die Leistungen, zu deren Bezug das Kombiticket berechnete, an die Kunden erbringen zu können, erwarb die N-GmbH von der Klägerin Eintrittskarten. Die Hotelbetreiber stellten der N-GmbH ihre Beherbergungsleistungen in Rechnung.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass die Klägerin ab Beginn der Organschaft (wie zuvor die N-GmbH) auf die Umsätze der N-GmbH die Margenbesteuerung für Reiseleistungen nach § 25 UStG anzuwenden hat. Die Eintrittsberechtigungen, die die Klägerin zivilrechtlich an die N-GmbH verkauft hat, sind ab Beginn der Organschaft keine Reisevorleistungen mehr. Umsatzsteuerrechtlich gehen die Eintrittsberechtigungen in die der Klägerin zuzurechnenden Reiseleistungen an die Erwerber der Kombitickets ein. Insoweit ist der Verkauf der Kombitickets seit Beginn der Organschaft als Innenumsatz der Klägerin an die N-GmbH nicht steuerbar. Da in Fällen der Organschaft nur die von Dritten bezogenen Leistungen Reisevorleistungen im Sinne des § 25 Abs.1 und 3 UStG sein können, sind die hier streitigen Innenumsätze nicht in die Margenbesteuerung einzubeziehen. Als Ausgangsleistungen mit eigenen Mitteln (Eigenleistungen) unterliegen sie auch nicht der Margenbesteuerung des § 25 Abs.1 UStG. Auf die verbleibenden Leistungen der Klägerin an die Erwerber der Kombitickets, die unter § 25 Abs.1 UStG fallen, ist der Regelsteuersatz anzuwenden, weil Reiseleistungen weder in § 12 Abs. 2 UStG noch in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL als ermäßigt zu steuernde Umsätze aufgeführt sind.

Ferner ist die Einräumung der Eintrittsberechtigung in den von der Klägerin betriebenen Freizeitpark nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG ermäßigt. Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich der Steuersatz auf sieben Prozent unter anderem für die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller. Der BFH definiert Schausteller als Personen, die mit ihren der Unterhaltung dienenden Unternehmen gewerbsmäßig Jahrmärkte, Volksfeste usw. beschicken, damit von Ort zu Ort ziehen. Somit unterliegen Eintrittsberechtigungen in einen ortsgebundenen Freizeitpark nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG.

Der BFH hält daran auch nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 9.9.2021 „Phantasialand“ (DStR 2021 S. 2199) fest, da bei der unterschiedlichen Besteuerung der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde. Soweit das Finanzgericht die Leistungen der ortsungebundenen Schausteller und die Leistungen der ortsgebundenen Freizeitparks unter Berücksichtigung des Durchschnittsverbrauchers als nicht vergleichbar eingestuft hat, sei dies nicht zu beanstanden. |

### Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der EuGH hat mit Urteil vom 7.7.2022 „B“ (DStR 2022 S.1487) zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach Art. 41 MwStSystRL (siehe § 3d Satz 2 UStG für die Rechtslage in Deutschland) Stellung genommen.

Im Streitfall lag ein Reihengeschäft mit drei Unternehmen vor. B mit Sitz in den Niederlanden erwarb 2012 unter Angabe ihrer polnischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Gegenstände von der Gesellschaft BOP mit Sitz in Polen. Die Lieferungen von BOP in Polen an B wurden als inländische Lieferungen eingestuft, und auf sie wurde der dafür geltende polnische Umsatzsteuersatz von 23 Prozent angewandt. Ihre eigenen Lieferungen an ihre Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten behandelte B hingegen als innergemeinschaftliche Lieferungen, für die in Polen ein Umsatzsteuersatz von 0 Prozent galt.

Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, die Beförderung der Gegenstände hätte der Lieferung von BOP an B zugeordnet werden müssen. Bei dieser Lieferung habe es sich somit für BOP um eine innergemeinschaftliche Lieferung und für B um einen innergemeinschaftlichen Erwerb gehandelt. In Bezug auf die Lieferungen von B war das Finanzamt der Ansicht, B hätte sich im Gebiet der Mitgliedstaaten der Beendigung der Beförderung umsatzsteuerrechtlich registrieren lassen müssen. Außerdem sei B, da sie im Rahmen dieser Lieferungen ihre polnische, mithin die von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Beförderung der Gegenstände zugeteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben habe, verpflichtet gewesen, einen innergemeinschaftlichen Erwerb auch in Polen zu versteuern. Ferner sei BOP, die Rechnungen mit einem falschen Umsatzsteuerbetrag ausgestellt habe, verpflichtet gewesen, die Umsatzsteuer zu einem Satz von 23 Prozent abzuführen, während B das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen sei. Infolgedessen betrug die effektive Umsatzsteuerbelastung von B 46 Prozent.

Das mit der Rechtssache befasste polnische Gericht hat Zweifel an der Auslegung von Art. 41 MwStSystRL und den Vorgang dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt ist laut EuGH aufgrund der von ihm getroffenen Tatsachenfeststellungen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Beförderung der ersten Lieferung in der Reihe zuzurechnen sei, die deshalb als innergemeinschaftliche Lieferung einzustufen sei, während die zweite Lieferung in der Reihe als inländische Lieferung im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung anzusehen sei. Da das vorliegende Gericht dies nicht in Frage stellt, unterstellt der EuGH die Richtigkeit für die Beantwortung der Frage.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt zwar die von BOP an B bewirkte Lieferung als innergemeinschaftlichen statt als inländischen Umsatz eingestuft, doch bleibt BOP verpflichtet, die Umsatzsteuer auf diese Lieferung zum Normalsatz in Rechnung zu stellen.

Dagegen kann B nach den Angaben in der Vorlageentscheidung keine Vorsteuer abziehen. Nach Art. 40 MwStSystRL gilt als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Transports an den Erwerber befinden. Unbeschadet des Artikels 40 gilt nach Art. 41 MwStSystRL der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Die Anwendung der in Art. 41 MwStSystRL aufgestellten Regel auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, der mit einer nicht steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen einhergeht, führt laut EuGH zu einer zusätzlichen Besteuerung, die nicht mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität im Einklang steht. |

# Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

## **Zu den Voraussetzungen der Inanspruchnahme einer Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG a. F. sowie zur Verzinsung für Stromsteuererstattung nach Unionsrecht**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit dem Urteil vom 18.5.2022 (BeckRS 2022, 14890) dazu entschieden, unter welchen Voraussetzungen eine Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b Stromsteuergesetz, Fassung bis 31.12.2015, (StromStG a. F.) in Anspruch genommen werden kann und ob ein Anspruch auf die Verzinsung eines Erstattungsbetrags der Stromsteuer besteht.

Die Klägerin, ein öffentliches Versorgungsunternehmen für Strom, Gas, Wärme und Wasser, betreibt unter anderem ein Blockheizkraftwerk (BHKW) mit einer Nennleistung von 0,38 MW im Ortsteil Y, mit dem sie aus Biogas Strom und Wärme für ein Hallenschwimmbad erzeugt. Sie erhielt vom beklagten Hauptzollamt am 29.6.2010 die Erlaubnis, Strom als Versorgerin leisten zu dürfen.

Der Strom aus dem BHKW wurde nach Erzeugung unstreitig vollständig in das Mittelspannungsnetzwerk der A GmbH eingespeist. Die Klägerin erhielt hierfür eine Einspeisevergütung nach dem Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG) vom 21.7.2014 (BGBl. I, S.1066), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I, S. 2406). Die Klägerin leistete auch Strom an Abnehmer im Ortsteil Y, der sich in einem Umkreis von 4,5 km von dem BHKW befindet.

In ihrer Steueranmeldung von 2015 gab die Klägerin hierzu an, dass Strom aus dem BHKW an Abnehmer in dem Ortsteil Y geliefert worden sei und dieser gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b des StromStG vom 24.3.1999 (BGBl. I, S. 378), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 1.3.2011 (BGBl. I, S. 282), als steuerfrei zu erachten sei. Das beklagte Hauptzollamt erkannte die Steuerfreiheit des Stroms nicht an und begründete dies damit, dass die Voraussetzungen des § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht erfüllt seien, da die A GmbH gemäß § 56 Nr.1 EEG verpflichtet gewesen sei, den erzeugten Strom unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weiterzugeben. Ein Rückerwerb des nach dem EEG vergüteten Stroms sei ausgeschlossen, da es sich nicht um den im BHKW erzeugten Strom gehandelt habe.

Die Klägerin legte Einspruch ein mit der Begründung, dass die rein bilanzielle Veräußerung des Stroms im Rahmen des EEGs für die Steuerbefreiung nach § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und § 12 b Abs. 4 Satz 2 Nr.1 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes vom 31.5.2000, zuletzt geändert durch Art. 2 der Verordnung vom 24.7.2013, unschädlich sei. Ein Rückerwerb des Stroms vom Netzbetreiber sei nicht möglich und könne deshalb auch keine Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerbefreiung sein.

Das Hauptzollamt wies den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Nach Abgabe einer korrigierten Steueranmeldung und erneuerter Nichtanerkennung der steuerbefreiten Menge durch das Hauptzollamt, reichte die Klägerin Klage beim Finanzgericht Düsseldorf ein. Darin führte sie aus, dass eine Identität der Personen, die an der Leistungsbeziehung beteiligt sind, für eine Steuerbefreiung nicht erforderlich und aufgrund des Ausgleichsmechanismus nach dem EEG zu diesem Zeitpunkt auch nicht möglich gewesen sei. Eine Änderung der Rechtslage erfolgte erst mit der Einführung des Kumulationsverbots zum 1.1.2016 und durch die Einführung eines Anrechnungsgebots im EEG.

Zusätzlich beantragt die Klägerin, das beklagte Hauptzollamt zu verurteilen, den sich aus der beantragten Steuerfestsetzung für das Jahr 2015 ergebenden Erstattungsanspruch mit einem Zinssatz von 0,5 % monatlich seit dem 10.10.2016 (Tag der Zahlung der festgesetzten Stromsteuer) bis zum 1.11.2017 (Tag vor Klageerhebung) zu verzinsen. Die Klägerin hat vor Klageerhebung keine Verzinsung beim Hauptzollamt beantragt.

## **Steuerfreiheit nach § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG (a. F.)**

Die Entscheidung erging zur bis zum 31.12.2015 gültigen Fassung des § 9 Abs.1 Nr. 3 StromStG. Gemäß § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG (a. F.) ist Strom von der Stromsteuer befreit, wenn der Strom in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt produziert und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang entnehmen.

Nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf ist die an Letztverbraucher im Ortsteil Y geleistete Strommenge entgegen der Auffassung des beklagten Hauptzollamts von der Steuer befreit. Entscheidend für die Steuerbefreiung ist, dass eine vertragliche Verpflichtung zur Stromverschaffung zwischen dem Anlagenbetreiber und demjenigen, der die Anlage betreiben lässt, besteht. Dies konnte durch die Klägerin ebenso dargelegt werden wie die Tatsache, dass sie nicht mehr Strom an die Letztverbraucher geleistet hat, als das BHKW erzeugt hat.

Ob der Strom tatsächlich oder kaufmännisch-bilanziell geleistet wird, ist nach Einschätzung des Finanzgerichts für das Vorliegen der Leistungsbeziehung grundsätzlich unerheblich. Im Weiteren sieht das Finanzgericht auch einen Rückerwerb des Stroms für die Steuerbefreiung als unschädlich an, sofern die Leistung an den Netzbetreiber ausschließlich erfolgt, um entweder die Einspeisevergütung nach dem EEG oder den Zuschlag nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz vom 19.3.2002 (BGBl I, S.1092) zu erhalten. Aufgrund der Beschaffenheit der Ware „Strom“ ist ein Rückerwerb der nämlichen Menge nicht möglich, sondern lediglich eine rein rechnerische bzw. kaufmännisch-bilanzielle Rückerwerbung umsetzbar.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist der Auffassung, dass der Gesetzgeber für das Jahr 2015 in Kauf genommen hat, dass Anlagenbetreiber die Steuerbefreiung nach § 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und die finanzielle Förderung nach dem EEG in Anspruch nehmen. Dies kann nach Ansicht des Finanzgerichts der Klägerin nicht vorgehalten werden.

Ebenfalls bejahte das Gericht einen räumlichen Zusammenhang der Stromentnahme von den Letztverbrauchern zu dem BHKW (§ 9 Abs.1 Nr. 3 Buchst. b StromStG), indem „räumlich“, als gebietsbezogen zu verstehen ist. Auch die Tatsache, dass der Strom in ein öffentliches Leitungsnetz eingespeist wird, stehe dem räumlichen Zusammenhang nicht entgegen.

### Verzinsung für Stromsteuer

Mit dem zweiten Klageantrag begehrte die Klägerin für den Zeitraum vom 10.10.2016 bis zum Eintritt der Rechtshängigkeit am 2.11.2017 eine Verzinsung für die zu Unrecht festgesetzte Stromsteuer. Grundsätzlich fehlt es hierbei an einer gesetzlichen Grundlage für einen Zinsanspruch gemäß § 233 Satz 1 AO. Darüber hinaus wurde der Antrag auf Verzinsung erstmalig im Klageverfahren gestellt.

Das Finanzgericht Düsseldorf urteilt hierzu, dass der Klageantrag sowohl zulässig als auch begründet ist. Dabei wird ausgeführt, dass die ableh-

nende Haltung der deutschen Zollverwaltung zu einer Verzinsung von Stromsteuer hinreichend bekannt sei. Das Gericht verweist dazu auf den BFH-Beschluss vom 21.1.2021 (BeckRS 2021, 7167) sowie das beim Finanzgericht Düsseldorf anhängige Klageverfahren 4 K 2429/21 AO.

Die Frage nach der Verzinsung bei fehlerhafter Anwendung einzelstaatlicher Vorschriften wurde nach den Ausführungen des Finanzgericht Düsseldorf bereits in dem EuGH-Urteil vom 9.9.2021 (DStRE 2021, 1267) beantwortet: „Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass es eine Verzinsung des Erstattungsbetrags der Stromsteuer verlangt, die zu Unrecht erhoben wurde, weil eine auf der Grundlage einer den Mitgliedstaaten von der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom eingeräumten Möglichkeit erlassene nationale Vorschrift fehlerhaft angewendet wurde.“ Daher wurde der Klägerin nicht nur ein Erstattungsanspruch, sondern auch einen Verzinsungsanspruch zugesprochen.

Die Revision hat das Finanzgericht Düsseldorf nicht zugelassen; die Beklagte (Hauptzollamt) hat jedoch Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. beim BFH: VII B 77/22). |

Schneller Überblick zur Rechnungslegung:  
eNewsletter Accounting News

Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2022/07/kpmg-accountingnews-2022-07-08\\_sec.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2022/07/kpmg-accountingnews-2022-07-08_sec.pdf)

**KPMG Direct Services**  
Unser Online-Angebot für Sie  
[kpmg.de/directservices](https://kpmg.de/directservices)



# Literaturtipps



## Compliance Report 2022

Das Thema Compliance nimmt in deutschen Unternehmen eine wichtige Rolle ein und wird häufig in der Führungsetage eines Unternehmens angesiedelt. Das zeigt der KPMG Compliance Report. In den meisten Firmen ist der Chief Compliance Officer direkt unter dem Vorstand verortet.

Neue regulatorische Entwicklungen im Bereich Compliance wie beispielsweise das Hinweisgeberschutzgesetz und steigende Stakeholder-Anforderungen stellen Unternehmen vor die Herausforderung, eine angemessene und wirksame Compliance-Organisation einzuführen bzw. ihre Compliance-Organisation weiterzuentwickeln. Doch wie gut ist die eigene Compliance-Abteilung aufgestellt? Stimmt die inhaltliche Schwerpunktsetzung? Fragen, auf die es im Compliance Report 2022 Antworten gibt.

Unsere Umfrage zeigt, dass 86% der befragten Unternehmen neue Gesetzesinitiativen wie das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz als wichtigste Herausforderungen für sich und ihre Compliance-Abteilung einstufen.

Der Report liefert Erkenntnisse zu relevanten Fragen hinsichtlich Organisation, Aktivitäten, Kosten, Überprüfung sowie Entwicklungen und Trends der Compliance-Abteilung. Damit schaffen die Daten einen direkten Mehrwert: Sie bringen Transparenz, erleichtern den Aufbau oder die Überprüfung der eigenen Compliance-Arbeit und zeigen Best Practices für die täglichen Herausforderungen auf.

Kostenfreier Download des Reports unter:  
<https://hub.kpmg.de/compliance-report-2022>



## Mehr Performance auf dem Schirm

Die globale Automobilindustrie steht vor vielfältigen Herausforderungen – anhaltende Schwierigkeiten in den Lieferketten, die Halbleiterknappheit und der Russland-Ukraine-Krieg sind nur die sichtbarsten Probleme, die das Wachstum und die Performance der Branche bremsen.

Auch vor der Covid-19-Pandemie hatte die Automobilindustrie bereits mit Herausforderungen zu kämpfen, die vom sinkenden Eigentum von Fahrzeugen bis zu geringeren Gewinnspannen bei einigen ihrer Spitzenmodelle reichten. Die jüngsten Krisen haben diese Probleme noch deutlicher gemacht. Daher ist es folgerichtig, dass Automobilhersteller und -zulieferer nicht nur neue Einnahmequellen und Geschäftsmodelle evaluieren und einführen, sondern diese auch gründlich analysieren und ihre Auswirkungen bewerten. Deshalb ist ein wirksames Corporate-Performance-Management essenziell, um Rentabilität und Wachstum zu steigern.

In unserer Publikation „Mehr Performance auf dem Schirm“ beleuchten wir nicht nur die Herausforderungen, denen sich Automobilunternehmen in Bezug auf ihr Wachstum und ihre Rentabilität gegenübersehen, sondern stellen auch praktikable Lösungen vor, die sie zur Bewältigung dieser Probleme einsetzen können. Die Rolle von Datenmanagement und Governance (für mehr Sichtbarkeit und Transparenz), strategischen Partnerschaften (für Datenanalysen), die Bereitschaft der Arbeitskräfte (für den Einsatz neuer digitaler Technologien) und ESG (z. B. Berichterstattung) wird ebenfalls untersucht.

Kostenfreier Download der Publikation unter: <https://hub.kpmg.de/de/de/kpmg-mehr-performance-auf-dem-schirm>

# KPMG-Veranstaltungen\*

## **Webcast Live: Grundlagen und Praxisfälle der Umsatzsteuer**

*(kostenpflichtige Veranstaltung)*

„Praxisfälle Teil 1: Grundzüge der Umsatzbesteuerung“

7. September 2022

„Praxisfälle Teil 2: Umsatzsteuer im internationalen Warenverkehr“

14. September 2022

„Praxisfälle Teil 3: Sonstige Leistungen, Rechnungsstellung, Vorsteuerabzug“

21. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Birgit Müller

T +49 30 2068-4763

birgitmüller@kpmg.com

## **Webcast Live-Reihe: Tax Update Public**

„Fokus: § 2b UStG – Startschuss für die Implementierung eines kommunalen Tax-CMS“

8. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Anke Siegmund

T +49 40 32015-5344

ankesiegmund@kpmg.com

## **Webcast Live: KPMG Briefing zum Russland-Ukraine-Krieg mit Q&A Session**

8. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

## **Webcast Live: Digitales Gold? Wie Sie Daten gewinnbringend einsetzen**

13. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Clarissa Riedel

T +49 89 9282-6021

clarissariedel@kpmg.com

## **myGovernment 2022 – Start-ups mit Lösungen für smarte Städte und Regionen**

14. September 2022 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Josephine Heller

T +30 2068-1210

josephineheller@kpmg.com

## **Webcast Live: Tax-Update III/2022**

*(kostenpflichtige Veranstaltung)*

14. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Birte Esser

T +49 30 2068-4872

besser1@kpmg.com

## **Nachhaltigkeits-Reporting: Digitaler Workflow für die ESG-Compliance**

14. September 2022 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:

Anja Wüstefeld

T +49 511 8509-5593

awuestefeld@kpmg.com

## **Nachhaltigkeit trifft auf Steuern**

15. September 2022 in Mainz

Ihre Ansprechpartnerin:

Bianca Seega

T +49 69 9587-2527

bseega@kpmg.com

## **Betriebliche Altersversorgung 2022 – Aktuelle Entwicklungen unter der Lupe**

20. September 2022 in Frankfurt a.M.

Ihr Ansprechpartner:

Guido Häuser

T +49 211 475-8023

ghaeuser@kpmg.com

## **Mind the Gap – ESG im Corporate Real Estate Management (CREM)**

20. September 2022 in München

Ihre Ansprechpartnerin:

Souhaila Hernandez

T +49 69 9587-3782

souhailahernandez@kpmg.com

## **Webcast Live-Reihe: Fit für Tax Accounting: Workshops zu IAS 12**

„Ansatz und Bewertung aktiver latenter Steuern nach IAS 12“

20. September 2022

„Steuerrisiken in Einzel- und Konzernabschlüssen“

22. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Birte Esser

T +49 30 2068-4872

besser1@kpmg.com

## **9. KPMG-Symposium – Kirche und Verwaltung**

*(kostenpflichtige Veranstaltung)*

21. September 2022 in Frankfurt a.M.

29. September 2022 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:

Jutta Strotjohann-Peters

T +49 211 475-6155

jstrotjohannpeters@kpmg.com

## **Webcast Live-Reihe: Immobilien + Innovationen**

„Cyber-Sicherheit und Datenschutz professionalisieren“

21. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Konstanze Olbrich

T +49 69 9587-6691

kolbrich@kpmg.com

## **Webcast Live: Nachhaltig aufgestellt im öffentlichen Sektor und im Gesundheitswesen?**

27. September 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Gabriele Geerlings-Wasse

T +49 211 475-7640

ggeerlings@kpmg.com

## **Webcast Live: Wie funktionieren Interne Kontrollsysteme heute? Modulbasierte Schulungsreihe (November/Dezember)**

*(kostenpflichtige Veranstaltung)*

Modul 1: „IKS Grundlagen“

11. November 2022

Modul 2: „IKS Methodik anhand des Regelkreislaufs“

25. November 2022

Modul 3: „IDW PS 982 und IKS für die Nachhaltigkeitsberichterstattung“

2. Dezember 2022

Modul 4: „IKS Digitalisierung“

9. Dezember 2022

Ihre Ansprechpartnerin:

Silvia Ulitzsch

T +49 30 2068-1244

sulitzsch@kpmg.com

## **Tax-Kurse**

Mit den Tax-Kursen von KPMG sind Sie bestens auf steuerliche Herausforderungen vorbereitet.



Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter [www.kpmg.de/events](http://www.kpmg.de/events)

Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

\* Änderungen vorbehalten

## Impressum

### Herausgeber

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

### Redaktion

#### **Prof. Dr. Gerrit Adrian (V.i.S.d.P.)**

THE SQUAIRE  
Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-2944

#### **Dr. Martin Ribbrock**

THE SQUAIRE  
Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-2307

### Editorial

#### **Jens Schuld**

THE SQUAIRE  
Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-4771

Newsletter kostenlos  
abonnieren  
[https://home.kpmg/de/de/home/  
newsroom/newsletter-abonnieren/  
abo-kpmg-mitteilungen.html](https://home.kpmg/de/de/home/newsroom/newsletter-abonnieren/abo-kpmg-mitteilungen.html)

[www.kpmg.de](https://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](https://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2022 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.