

KPMG-Mitteilungen

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

November 2022

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Anschaffungskosten bei Kauf eines Anteils an vermögensverwaltender GbR umfassen anteilig mitübernommene Schulden	3
Anrechnung eigener Einkünfte der unterhaltenen Person beim Abzug von Unterhaltsaufwand	3
Abkommensrechtliche Dreieckskonstellationen	4
EuGH zur Rechtsfigur der finalen Betriebsstättenverluste	6
Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Flankenschutzprüfer	7
Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz	7
Organschaft bei GmbH & Co. KG	8
Umsatzbesteuerung von Leistungen einer Schwimmschule	9
Unzutreffender Steuerausweis bei einem Finanzierungsleasingvertrag	9
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	11
Zollwert und Verrechnungspreise bei verbundenen Unternehmen	11
Literaturtipps	13
KPMG-Veranstaltungen	14
Impressum	15

Editorial



Andreas Patzner
Financial Services Tax

Seit dem 1. Januar 2018 und damit nunmehr fast fünf Jahren ist das Investmentsteuerreformgesetz mittlerweile schon in Kraft. Aber wie sieht eine erste Bilanz bezüglich dieses gesetzgeberischen Großprojekts aus?

Das Investmentsteuergesetz 2018 teilt Kapitalanlagevehikel (Fonds) im Wesentlichen in vier verschiedene Kategorien ein, wobei nicht alle Fonds gleichermaßen von Rechtsänderungen betroffen sind: Für in- und ausländische Fonds in der Rechtsform der Personengesellschaft brachte das Investmentsteuergesetz 2018 mit seinen diversen Neuregelungen explizit keine Änderung mit sich. Hierunter fallen etwa geschlossene Immobilienfonds, Private Equity Fonds und sonstige geschlossene Fondskonzepte. Gleiches gilt für Fonds, die weder der europäischen OGAW-Richtlinie noch der AIFM-Richtlinie unterliegen oder für die explizit andere speziellere Steuerregelungen gelten.

Von den Änderungen des Investmentsteuergesetzes 2018 betroffen sind dagegen in- und ausländische Spezial-Investmentfonds für betriebliche und institutionelle Anleger, die keine natürlichen Personen als Anleger haben dürfen, bei denen die Höchstzahl der Anleger auf 100 begrenzt ist und die diverse Anlagegrenzen des § 26 Investmentsteuergesetz 2018 einhalten. Bei den Spezial-Investmentfonds hat das Investmentsteuergesetz 2018 zwar grundsätzlich das bewährte Konzept der weitgehend transparenten Besteuerung der Fondsanleger beibehalten. Durch Einführung einer Körperschaftsteuerpflicht für deutsche Dividenden und Immobilienerträge auf Fondsebene wurden aber europarechtliche Risiken beseitigt.

Die weitreichendsten Änderungen durch das Investmentsteuergesetz 2018 betreffen alle sonstigen in- und ausländischen Investmentfonds, also insbesondere offene Immobilien-, Aktien-, Renten- und Geldmarktfonds wie auch die aktuell so beliebten Exchange Traded Funds (ETF). Bei diesen Investmentfonds hat das Investmentsteuergesetz 2018 das frühere Transparenzprinzip komplett aufgegeben. Auf Anlegerebene werden die Fondsausschüttungen und bei Thesaurierung ein vom gesetzlichen Basiszins abhängiger Sollertrag (sogenannte Vorabpauschale) besteuert. Die Besteuerung ist beim derzeit sehr niedrigen Basiszins eher günstig, dürfte für die Anleger jedoch ungünstig werden, wenn die Zinsen massiv steigen. Außerdem ist die Kopplung der Besteuerung auf Fondsebene mit einem entlastenden Teilfreistellungssystem nur für deutsche Anleger europarechtlich umstritten.

Weiterer gesetzgeberischer Handlungsbedarf zeichnet sich vor diesem Hintergrund bereits ab und nach der Steuerreform ist bekanntlich vor der Steuerreform.

I Einkommensteuer

Anschaffungskosten bei Kauf eines Anteils an vermögensverwaltender GbR umfassen anteilig mitübernommene Schulden

Der BFH befasst sich im Urteil vom 3.5.2022 (DStR 2022 S.1945) mit der Berechtigung zum Abzug von AfA des Erwerbers eines Anteils an einer VuV-GbR. Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des gesamthänderischen Vermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen. Zur Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilserwerb erhöhen die dem Anteil entsprechenden Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können.

A veräußerte seine Anteile an der GbR entgeltlich auf B und C. Zum Gesellschaftsvermögen gehörten neben dem Grundbesitz Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten aus Bankdarlehen. Die GbR hatte die Bankdarlehen aufgenommen. Die Klägerin, die GbR, ermittelte ihre Einkünfte durch Einnahmenüberschussrechnung. Nach erfolglosem Einspruch gegen den Feststellungsbescheid 2012 hat das Finanzgericht die Klage abgewiesen. Nach Ansicht des BFH hat es das Finanzgericht rechtsfehlerhaft unterlassen, die Gesellschafter B und C zum Verfahren notwendig beizuladen. Es hat außerdem die diesen Gesellschaftern für ihre entgeltlich (hinzu) erworbenen Gesellschaftsanteile zustehende AfA nicht korrekt bestimmt.

Der Senat hatte entschieden, dass die für die Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft geltenden Grundsätze beim entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft entsprechend anzuwenden sind. Für die Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers muss folglich auf die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens abgestellt werden. Anschaffungskosten können auch vorliegen, soweit der Erwerber Verbindlichkeiten des Veräußerers übernimmt. Zur AfA-Berechti-

gung des eintretenden Gesellschafters kommt es darauf an, ob die Gesellschaftsschulden (zum Teil) den abnutzbaren Wirtschaftsgütern einzeln zugeordnet werden können. Soweit es sich auf Gesellschaftsebene um Anschaffungskosten der GbR für abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, erhöht die noch bestehende Verbindlichkeit der GbR bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des eintretenden Gesellschafters auch dessen Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind, soweit sie den Buchwert der erworbenen Beteiligung übersteigen, den miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen. Die stillen Reserven ergeben sich als Differenz zwischen dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts und seinem Buchwert im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Die für die AfA-Berechtigung des Erwerbers maßgeblichen Anschaffungskosten des einzelnen miterworbenen Wirtschaftsguts ergeben sich als Summe aus dem anteiligen Buchwert des Wirtschaftsguts zuzüglich der dem Wirtschaftsgut einzeln zuzuordnenden Mehranschaffungskosten.

Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist – soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht – eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich. In die neue Aufteilung gehen die aktuellen Bodenrichtwerte ein. Hinsichtlich des anteilig miterworbenen Gebäudes ist die verbleibende Restnutzungsdauer grundsätzlich nach § 7 Abs. 4 EStG zu bestimmen. Der BFH verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Das Gericht hat keine Feststellungen getroffen, wie die für die erworbenen Teile von B und C aufgewendeten Anschaffungskosten auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen sind. I

Anrechnung eigener Einkünfte der unterhaltenen Person beim Abzug von Unterhaltsaufwand

Der BFH hat im Urteil vom 8.6.2022 (DStR 2022 S. 2097) die Entscheidung getroffen, dass anrechenbare Einkünfte nach § 33a Abs.1 Satz 5 EStG die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG

sind. Dagegen mindern negative Einkünfte der unterhaltenen Person die anrechenbaren Ausbildungshilfen – hier BAföG-Zuschüsse – nach der genannten Norm nicht.

Im Streitfall begehrt die Steuerpflichtigen (Ehegatten) Unterhaltsaufwendungen für ihre Tochter (T) als außergewöhnliche Belastung nach § 33a EStG für das Jahr 2017. T studierte in X und wohnte dort in einer den Klägern (K) gehörenden Wohnung. T erhielt öffentliche Ausbildungshilfen von 4.020 Euro. Daneben bezog sie Arbeitslohn von 1.830 Euro aus einem Arbeitsverhältnis. Im Steuerbescheid der T waren außerdem Werbungskosten von 2.180 Euro erfasst, sodass sich für das Streitjahr negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 350 Euro ergaben. Das Finanzamt erkannte den Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs.1 Satz 1 EStG von 8.820 Euro sowie den Erhöhungsbetrag nach § 33a Abs.1 Satz 2 EStG von 1.099 Euro an. Es kürzte jedoch die abzugsfähigen Unterhaltsleistungen um 3.840 Euro (4.020 Euro minus Kosten von 180 Euro). Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt; es seien weitere Unterhaltsleistungen der K von 350 Euro steuermindernd anzuerkennen.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zu Unrecht entschieden, dass die K weitere 350 Euro Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung steuermindernd geltend machen können. Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich die Summe der nach § 33a Abs.1 Satz 1 und 2 EStG ermittelten Beträge nach § 33a Abs.1 Satz 5 EStG um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen. Eine weitere Minderung ergibt sich um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln bezogenen Zuschüsse.

Anrechenbare Einkünfte nach § 33a Abs.1 Satz 5 EStG sind die zu ermittelnden Einkünfte nach § 2 Abs. 2 EStG. Bei verschiedenen Einkünften und Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) maßgeblich, sodass auch Verluste zu erfassen sind und außerdem eine Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Bezügen zulässig ist. Im Streitfall hatte T negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 350 Euro erzielt und damit zu saldierende anrechenbare Bezüge nicht erhalten. Die Summe der nach § 33a Abs.1 Satz 1 und 2 EStG ermittelten Beträge ist jedoch nach § 33a Abs.1 Satz 5 EStG um die BAföG-Zuschüsse zu vermindern. Die BAföG-Zuschüsse sind nicht mit den negativen Einkünften der T zu saldieren.

Die Anrechnung der BAföG-Zuschüsse ist im vorliegenden Fall nicht (ausnahmsweise) ausgeschlossen. Die Ausbildungsförderung nach dem BAföG wird für die Ausbildung und den Lebensunterhalt geleistet. Insoweit decken die Zuschüsse typischerweise den Bedarf des Unterhalts, zu dessen Zahlung die Eltern gesetzlich verpflichtet sind. Die negativen Einkünfte der T mindern die nach § 33a Abs.1 Satz 5 EStG anzurechnende Ausbildungsbeihilfe nicht. Die genannte Norm unterscheidet zwischen Einkünften und Bezügen einerseits und den Ausbildungszuschüssen andererseits. Erstere sind nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut auf den Unterhaltshöchstbetrag erst bei Überschreiten des Betrags von 624 Euro anzurechnen. Ausbildungszuschüsse sind dagegen ohne Einschränkung und damit in voller Höhe anzurechnen (Grundsatz der Vollarrechnung). ■

Einkommensteuer/ Doppelbesteuerungsabkommen

Abkommensrechtliche Dreieckskonstellationen

Der BFH kommt im Urteil vom 1.6.2022 (DStR 2022 S. 2090) zum Ergebnis, dass die von Deutschland abgeschlossenen DBA grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander stehen und jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen sind. Mit hin kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf jede Begünstigung berufen, die ihm eines dieser Abkommen gewährt. Die Verpflichtung Deutschlands zur Freistellung bestimmter Einkünfte aufgrund eines DBA (DBA-Schweiz 1971/2010) wird daher in einer Dreieckskonstellation nicht beeinträchtigt. Die Dreieckskonstellation besteht darin, dass nach dem mit einem weiteren Staat bestehenden DBA (DBA-Frankreich 1959/2001) das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte (als sog. Drittstaateneinkünfte) Deutschland zugewiesen wird.

Im Streitfall war der Kläger (K) in den Jahren 2012 und 2013 als Altenpfleger tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. K bezog eine Zweitwohnung in Frankreich, von der aus er arbeits-tätig zu seiner wenige Kilometer entfernten Arbeitsstätte in der Schweiz pendelte. Den Arbeits-lohn versteuerte K in Frankreich. Die Schweiz erhob hierauf keine Steuern. Die Kläger (Eheleute) hatten eine gemeinsame Wohnung in Deutschland. In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre setzten sie den Arbeitslohn des K auf Grundlage des DBA-Schweiz als steuerfreie Einkünfte an. Hingegen unterwarf das Finanzamt diese Einkünfte der in-ländischen Besteuerung. Nach erfolglosem Ein-spruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass der in der Schweiz erzielte Arbeitslohn des K nach Art. 15 Abs.1, Art. 24 Abs.1 Nr.1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz von der deutschen Besteuerung freizustellen ist. Der Arbeitslohn unterliegt nur dem Progressionsvorbehalt (Art. 24 Abs.1 Nr.1 Satz 2 DBA-Schweiz). Weder § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 EStG noch Art. 18 DBA-Frankreich führen zu einem anderen Ergebnis. Die Kläger sind aufgrund ihrer inländischen Wohnung unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. K erzielte Einkünfte nach § 19 EStG. Da er seine Tätigkeit in der Schweiz ausübte, sind diese Einkünfte nach dem DBA-Schweiz von der deutschen Besteuerung freizustellen.

Die tatbestandlichen Voraussetzungen einer unilateralen Rückfallklausel sind nicht erfüllt. Ein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 8 EStG scheidet aus. Im Streitfall steht fest, dass die Schweiz hinsichtlich der streitigen Einkünfte des K aus nichtselbständiger Arbeit auf ihr durch das DBA-Schweiz zugewiesene Besteuerungsrecht verzichtet hat und dadurch ein Ausnahmetatbestand nach § 50d Abs. 8 EStG vorliegt. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr.1 EStG sind ebenfalls nicht erfüllt. Die Nichtbesteuerung in der Schweiz folgt aus der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch die Grenzpendlerregelung des DBA-Schweiz/Frankreich. Ein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt auch nicht in Betracht. Nach dem Wortlaut der Norm reicht die Steuerbefreiung aufgrund des DBA Schweiz/Frankreich nicht aus, um einen Rückfall zu begründen.

Das Finanzgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass auch die abkommensrechtliche Dreieckskonstellation eine Besteuerung in Deutschland nicht rechtfertigt. Diese Konstellation resultiert daraus, dass K sowohl in Deutschland als auch in Frankreich einen Wohnsitz hat, seine Einkünfte aber aus dem Quellenstaat Schweiz bezieht. Bei isolierter Betrachtung der jeweiligen DBA steht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nach dem DBA-Schweiz dem Quellenstaat Schweiz, nach dem DBA-Schweiz/Frankreich hingegen Frankreich (Grenzpendlerregelung) und nach dem DBA-Frankreich wiederum Deutschland zu.

K ist aufgrund seiner beiden Wohnsitze sowohl in Frankreich als auch in Deutschland ansässig, wobei der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen aber in Deutschland liegt. Nach der Tie-Breaker-Rule des Art. 2 Abs.1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Frankreich ist somit Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren. Deutschland steht damit nach Art. 18 DBA-Frankreich das Besteuerungsrecht für Drittstaateneinkünfte (Arbeitslohn aus der Schweiz)

zu. Entgegen der Sicht des Finanzamts kann die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Deutschland durch das DBA-Frankreich die Steuerfreistellung für den Arbeitslohn des K nach dem DBA-Schweiz nicht aufheben. Die Normen zur Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Personen betreffen stets nur die Vertragsstaaten des jeweiligen bilateralen DBA. Aus der Sicht eines Steuerpflichtigen reicht es aus, wenn er nach einem der von Deutschland abgeschlossenen Abkommen die Voraussetzungen einer Freistellung der Einkünfte von der inländischen Besteuerung erfüllt. |

■ Einkommensteuer/Verfahren

Bauabzugsteuer – Betriebsausgabenabzug des Leistungsempfängers bei Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft

Der BFH kommt im Urteil vom 9.6.2022 (DStR 2022 S.1899) zum Ergebnis, dass die Sperrwirkung des § 48 Abs. 4 EStG auch dann eingreift, wenn der Leistungsempfänger nach § 48 Abs.1 Satz 1 EStG die Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft erbringt. Die durch § 48 Abs. 4 Nr.1 EStG ausgelöste Ungleichbehandlung zwischen Bauleistungsempfängern und Auftraggebern von Leistungen aus anderen Sektoren des Dienstleistungsgewerbes verstößt nicht gegen Art. 3 Abs.1 GG.

Im Ausgangsfall ist streitig, ob die von der Klägerin (K), der E GmbH & Co. KG iL, an britische Subunternehmer geleisteten Zahlungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar sind oder diese nach § 160 Abs.1 Satz 1 AO wegen unterlassener Empfängerbenennung zu 70 % zu kürzen sind. K erzielte aus der Durchführung von Bauvorhaben aller Art gewerbliche Einkünfte. Für die Abwicklung diverser Großobjekte nutzte K britische Subunternehmer und erfasste im Jahresabschluss für das Streitjahr 2002 Zahlungen von rund 950.000 Euro als Betriebsausgaben. Nach Auskünften der Zentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen des Bundeszentralamts für Steuern (IZA) handelte es sich bei allen britischen Firmen um wirtschaftlich inaktive Domizilgesellschaften. Im Gewinnfeststellungsbescheid 2002 kürzte das Finanzamt die getätigten Zahlungen an die Subunternehmer zu 70 %. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage in vollem Umfang statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht § 160 Abs.1 Satz 1 AO infolge der in § 48 Abs. 4 Nr.1 EStG angeordneten Sperrwirkung zutreffend für nicht anwendbar erachtet. Die Sperrwirkung der genannten Norm greift auch bei Zahlungen an eine inaktive ausländische Domizilgesellschaft ein. Leis-

tender nach § 48 Abs.1 EStG kann nicht nur derjenige sein, der die Bauleistung erbringt. Vielmehr „gilt“ nach der Fiktion in Satz 4 als Leistender auch derjenige, der die Rechnung erstellt, unabhängig von der Erbringung der Bauleistung zum Leistenden. Weiter ordnet der Wortlaut des § 48 Abs. 4 Nr.1 EStG – vorbehaltlos – als Rechtsfolge an, dass § 160 Abs.1 Satz 1 AO nicht anzuwenden ist.

Es kann aus der Sicht des BFH dahingestellt bleiben, ob und inwieweit zusätzlich § 42 AO anwendbar ist. Das Finanzgericht hat in tatsächlicher Hinsicht keine Feststellungen getroffen, die Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch liefern können. Im Gegenteil hat es ausgeführt, es lägen keine Umstände vor, wonach K als Leistungsempfängerin § 48 Abs. 4 EStG „instrumentalisiert“ und sich den Abzug entgegen § 160 AO im Zusammenwirken mit einer formal als Subunternehmer eingeschalteten Domizilgesellschaft in missbräuchlicher Weise erschlichen habe.

Der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass die hier vertretene Auslegung zu § 48 Abs. 4 Nr.1 EStG gegen Art. 3 Abs.1 GG verstößt. Die Privilegierung der Auftraggeber von Bauleistungen gegenüber den Auftraggebern von Leistungen aus anderen Sektoren des Dienstleistungsgewerbes, die bei Zahlungen an inaktive Domizilgesellschaften mit einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 160 AO zu rechnen haben, verletzt nicht den Gleichheitssatz. Im Streitfall ist die bezeichnete Ungleichbehandlung durch den mit § 48 EStG verfolgten Lenkungszweck sowie damit einhergehende Typisierungserfordernisse sachlich gerechtfertigt. Schließlich führen auch die vom Finanzamt vorgetragene Einwände zu keinem anderen Ergebnis. ■

■ Unionsrecht

EuGH zur Rechtsfigur der finalen Betriebsstättenverluste

Der EuGH hat mit Urteil vom 22.9.2022 (DStR 2022 S.1993) erneut dazu Stellung genommen, ob in Fällen einer abkommensrechtlich vereinbarten Freistellung von Betriebsätteneinkünften im Stammhausstaat überhaupt eine für die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit erforderliche „objektiv vergleichbare“ Situation zwischen Inlands- und Auslandsverhältnis vorliegt.

In dem dem EuGH-Urteil vorangegangenen Vorabentscheidungsersuchen vom 6.11.2019 (DStR 2020 S. 2354) hatte der BFH dem EuGH verschiedene Fragen zur Anwendung und Fortgeltung der Rechtsfigur der „finalen Verluste“ gestellt. Diese

sollten nach ihrer ursprünglichen, in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten Konzeption dafür Sorge tragen, dass im Betriebsstättenstaat entstandene, dort aber aus tatsächlichen Gründen endgültig nicht mehr nutzbare Verluste trotz DBA-Freistellung ausnahmsweise doch vom Stammhausstaat zu tragen sind. Der BFH hatte einen entsprechenden Fall zu entscheiden, in dem die UK-Betriebsstätte einer deutschen Wertpapierhandelsbank im Jahr 2007 nach 4-jähriger Tätigkeit mit Verlusten geschlossen wurde und dementsprechend eine Verlustnutzung in UK nicht mehr möglich war.

Im Zentrum des Vorabentscheidungsersuchens stand die Frage, ob in Fällen von DBA-Freistellungsbetriebsstätten, in denen der Stammhausstaat kraft bilateraler Vereinbarung die Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätte insgesamt von der Besteuerung ausnimmt, überhaupt eine erforderliche objektive Vergleichbarkeit der Situationen im Sinne der EuGH-Rechtsprechung vorliegt. Das Kriterium der Vergleichbarkeit hatte erst einige Jahre nach Entstehen der Rechtsfigur der „finalen Verluste“ Anlass zur Diskussion gegeben und war nach Ansicht des BFH in der aktuelleren EuGH-Rechtsprechung auch nicht einheitlich angewendet worden.

Der EuGH ordnet nun in seiner aktuellen Entscheidung vom 22.9.2022 diese vermeintlich uneinheitlichen Aussagen im Rahmen früherer Entscheidungen erstmalig in einen Gesamtkontext ein und differenziert wie folgt: Eine objektive Vergleichbarkeit der Besteuerungssituationen von inländischen und ausländischen Betriebsstätten liegt nur dann vor, wenn der Stammhausstaat zur Besteuerung der ausländischen Betriebsätteneinkünfte befugt ist. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn Stammhausstaat und ausländischer Betriebsstättenstaat bilateral im Wege eines DBA vereinbart haben, dass der Stammhausstaat auf seine Befugnis zur Besteuerung der Betriebsätteneinkünfte tatsächlich und vollständig verzichtet hat.

Der BFH wird nun den vom EuGH entworfenen Gesamtkontext im Rahmen seines Schlussurteils zu berücksichtigen haben. Im Streitfall dürfte der BFH entsprechend zu der Entscheidung gelangen, dass keine Verpflichtung Deutschlands besteht, die in UK entstandenen DBA-Freistellungsbetriebsstätte zu importieren.

Anmerkung der Redaktion:

Bislang nicht durch den EuGH entschieden wurden Konstellationen, in denen die vom DBA grundsätzlich angeordnete Freistellung von Betriebsstättenverlusten durch spezielle Regelungen ihrerseits modifiziert und dem Stammhausstaat im Ergebnis

doch ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird. In diesen Fällen scheint eine Wiederherstellung der objektiven Vergleichbarkeit zumindest diskutabel. |

Verfahren

Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Flankenschutzprüfer

Im Urteil vom 12.7.2022 (DStR 2022 S. 2002) bezieht der BFH Stellung zu der unangekündigten Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sogenannter Flankenschutzprüfer zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren. Er kommt zum Ergebnis, dass die unangekündigte Besichtigung wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig ist, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige der Ortsbesichtigung zustimmt und deshalb kein schwerer Grundrechtseingriff in Art. 13 Abs.1 GG vorliegt.

Im Streitfall machte die Klägerin (K) bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit für das Jahr 2015 erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Die vom Steuerberater eingereichte Skizze der Wohnung war klärungsbedürftig. Das Finanzamt schaltete daraufhin den hausinternen „Flankenschutzprüfer“ ein. Der Steuerfahnder erschien unangekündigt in der Privatwohnung der K, um zu klären, ob das Arbeitszimmer vorhanden war. K widersprach der Besichtigung nicht. In seinem Vermerk wies der Steuerfahnder auf eine künftige Änderung der Raumaufteilung hin. Einspruch und finanzgerichtliche Klage gegen die Besichtigung der Wohnung wurden als unzulässig abgewiesen.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht die Klage zu Unrecht mangels Feststellungsinteresses als unzulässig abgewiesen. Statthafte Klageart ist die Feststellungsklage nach § 41 Abs.1 Alternative 1 FGO. K hat ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung, dass die Ortsbesichtigung rechtswidrig war. Das Finanzgericht hat zwar rechtsfehlerfrei ein Rehabilitationsinteresse als auch ein Feststellungsinteresse aufgrund eines tiefgreifenden Grundrechtseingriffs verneint. Im Streitfall liegt jedoch eine konkrete Wiederholungsgefahr hinsichtlich des Vorgehens des Finanzamts vor.

Aus der Sicht des BFH liegt ein Feststellungsinteresse infolge einer Wiederholungsgefahr vor. Eine Wiederholungsgefahr bestand aufgrund des Vermerks des Steuerfahnders an den Veranlagungs-

bezirk. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass das Finanzamt bei erneuter Prüfung des Arbeitszimmers auf andere Weise vorgegangen wäre. Die unangekündigte Ortsbesichtigung in der Wohnung der K durch den Steuerfahnder verletzte den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Denn es hätten gleich geeignete, mildere Mittel (weiteres schriftliches Auskunftersuchen, Ortsbesichtigung nach vorheriger Nachricht oder Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Mitarbeiter der Veranlagungsstelle) zur Verfügung gestanden.

Im Streitfall war die vom Finanzamt eingeleitete Maßnahme nicht erforderlich. Angesichts des in Art. 13 Abs.1 GG verbürgten Schutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung als eines Teils der Privatsphäre wäre eine Ortsbesichtigung im Sinne von § 99 AO erst dann geboten gewesen, wenn die Unklarheiten durch weitere Auskünfte der K nicht mehr hätten sachgerecht aufgeklärt werden können. Die unangekündigte Ortsbesichtigung in der Wohnung der K durch den Steuerfahnder als Flankenschutzprüfer war in mehrfacher Hinsicht rechtswidrig. Das Finanzamt hat bei seiner Ermessensentscheidung sowohl in Bezug auf die Auswahl der Aufklärungsmaßnahme als auch auf deren Durchführung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (Zweck-Mittel-Verhältnis) verletzt. Es hat bei seiner Ermessensentscheidung die Tragweite des Grundrechtsschutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 GG verkannt, so dass die Ermittlungsmaßnahme unangemessen war. |

Umsatzsteuer

Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz

Der BFH hält mit Urteil vom 30.6.2022 (DStR 2022 S. 2054) daran fest, dass die Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz zu qualifizieren sein kann. Der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Der Streitfall betrifft eine Aktiengesellschaft luxemburgischen Rechts (SA) mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg. Unternehmensgegenstand der SA ist das Halten und Verwalten von Kapitalanlagen. Sie unterhielt keine feste Niederlassung in Deutschland. Die SA überließ ihren beiden in Deutschland

wohnenden Angestellten jeweils ein von ihr geleastes Firmenfahrzeug, das diese auch für Privatfahrten verwenden konnten. In Luxemburg wurde weder die Fahrzeugüberlassung besteuert noch kam es dort zu einem Vorsteuerabzug. Die SA reichte beim Finanzamt Saarbrücken Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein, in denen sie für die beiden Fahrzeugüberlassungen sonstige Leistungen in Deutschland zum Regelsteuersatz anmeldete. Dies ermittelte die SA nach der einkommensteuerrechtlichen 1%-Regelung für private Fahrten nebst Zuschlägen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten. Gegen die zu Vorbehaltfestsetzungen führenden Umsatzsteuererklärungen legte die SA erfolglos Einspruch ein.

Das Finanzgericht gab nach Durchführung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH (Urteil vom 20.1.2021, DStR 2021 S.154) der Klage überwiegend statt. Der BFH hat die Revision des Finanzamts als begründet angesehen. Das Finanzgericht hat rechtsfehlerhaft einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der teilweisen Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes verneint.

Die Fahrzeugüberlassung ist als Vermietung eines Beförderungsmittels im Inland gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG steuerbar. Die in den Umsatzsteuererklärungen der SA erklärten Beträge sind als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich ein Entgelt auch aus einer Sachleistung ergeben. Der Umstand, dass der EuGH die ihm vom Finanzgericht unterbreitete Fragestellung nicht von sich aus um den Aspekt eines Sachentgelts erweitert hat, deutet laut BFH nicht darauf hin, dass er nunmehr entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat. Daher schließt sich der BFH der im Schrifttum vertretenen Auffassung nicht an, dass ein tauschähnlicher Umsatz ausgeschlossen sei, wenn nur die Arbeitsleistung als Entgelt für die Fahrzeugüberlassung in Frage komme.

Im Streitfall ist der für einen Umsatz im Sinne von § 1 Abs.1 Nr.1 Satz 1, § 3 Abs.12 Satz 2 UStG erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung zu bejahen. Der unmittelbare Zusammenhang ergibt sich regelmäßig daraus, dass die Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Anstellungsvertrags individuell vereinbart wird. Demgegenüber genügt der bloße Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis nicht. Ebenso ist die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung. Die SA hat in ihren Umsatzsteuererklä-

rungen zur Schätzung der Bemessungsgrundlage von einer „Vereinfachungsregelung“ der Finanzverwaltung Gebrauch gemacht. Anstelle der Ausgaben ist die SA von lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen und hat aus diesen die Umsatzsteuer herausgerechnet. Dies wird vom BFH im Interesse einer erleichterten Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht beanstandet. **I**

Organschaft bei GmbH & Co. KG

Der BFH hat mit Beschluss vom 1.2.2022 (DStR 2022 S.1952) zur Organschaft bei einer GmbH & Co. KG Stellung genommen.

Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer einer GmbH ist vorliegend Z. Gegenstand des Unternehmens der GmbH war insbesondere die Übernahme der persönlichen Haftung und Geschäftsführung der A-KG, deren einzige Komplementärin die GmbH war. Die GmbH war am Gesellschaftsvermögen der KG nicht beteiligt und nahm auch nicht am Gewinn und Verlust der KG teil. Einziger Kommanditist der KG war Z. Unternehmensgegenstand der KG war die Finanz- und Versicherungsmaklertätigkeit. Die GmbH hatte gegenüber der KG Anspruch auf Ersatz aller ihr durch die Geschäftsführung erwachsenden Aufwendungen. Die Geschäftsräume mit einer Größe von 123 qm vermieteten Z und seine Ehefrau an die KG für eine Monatsmiete von 1.070 Euro. Der Mietgegenstand gehörte den Ehegatten je zur Hälfte. Im Laufe des Jahres 2014 übernahm die GmbH aus betrieblichen Organisationsgründen die zuvor von der KG erbrachten umsatzsteuerpflichtigen Beratungsleistungen an Dritte als eigenen Geschäftsbetrieb. Mehrere Fahrzeuge wurden nicht mehr von der KG, sondern von der Klägerin geleast. Streitig ist insbesondere, ob in den Jahren 2013 bis 2015 zwischen der GmbH und der KG eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand, so dass die Zahlungen der KG an die GmbH Entgelt für nichtsteuerbare Innenumsätze innerhalb einer Organschaft waren. Das Finanzgericht hat eine Organschaft verneint.

Der BFH hat die Revision der GmbH als unbegründet angesehen. Das Finanzgericht ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Leistungen der GmbH an die KG mangels Organschaft steuerbar und steuerpflichtig sind. Es bestand keine Organschaft zwischen der GmbH und Z als Organträger. Ebenso liegt keine Organschaft zwischen der GmbH und der KG als Schwestergesellschaften vor. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht.

Der BFH hält daran fest, dass für die wirtschaftliche Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Unternehmensbereiche von Organträger

und Organgesellschaft miteinander verflochten sein müssen. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen. Es müssen aber mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen. Hieran fehlt es bei der Vermietung von ohne weiteres austauschbaren Büroräumen.

Ferner kann nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Verhältnis zwischen zwei Schwestergesellschaften nicht bestimmt werden, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist, so dass ohne Einbeziehung des gemeinsamen Gesellschafters keine Organschaft zwischen den beiden Schwestergesellschaften besteht. Der BFH hält an sein Urteil vom 1.12.2010 (DStR 2011 S. 623) fest. Ob sich anderes aus Art. 11 MwStSystRL und einer aus dieser Bestimmung ableitbaren Mehrwertsteuergruppe ergeben kann, ist für die Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, der nicht im Sinne eines Verzichts auf die besondere Stellung des Organträgers richtlinienkonform auslegbar ist, ohne Bedeutung. Eine organschaftliche Verbindung zwischen zwei Schwestergesellschaften, die zu einer Nichtsteuerbarkeit der zwischen ihnen erbrachten Leistungen führt, ist auch nicht aus Art. 11 MwStSystRL ableitbar. Hiergegen spricht bereits, dass dieser Bestimmung keine unmittelbare Wirkung im Sinne eines Berufsrechts zukommt (EuGH, Urteil vom 16.7.2015; DStR 2015 S. 1673). **I**

Umsatzbesteuerung von Leistungen einer Schwimmschule

Der BFH kommt im Anschluss an das EuGH-Urteil „Dubrovin & Tröger“ vom 21.10.2021 (DStR 2021 S. 2524) mit Urteil vom 15.3.2022 (BeckRS 2022, 22560) zum Ergebnis, dass Umsätze aus Leistungen einer Schwimmschule umsatzsteuerpflichtig sind.

Streitig ist, ob die von einer Einzelunternehmerin durchgeführten Schwimmkurse für Säuglinge im Alter von 3 bis 12 Monaten und Kleinkinder im Alter von 12 bis 36 Monaten steuerfrei sind. Die Unternehmerin behandelte sämtliche Schwimmkurse von Anfang an als nach § 4 Nr. 21 des UStG steuerfreie Leistungen. Sie erteilte keine Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis. Die Unternehmerin beantragte beim Regierungspräsidium insoweit erfolglos eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG. Das Finanzamt sah deshalb die Leistungen als steuerpflichtig an.

Die Klage beim Finanzgericht hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht behandelte die Schwimmkurse für Kleinkinder (12 bis 36 Monate) als steuerfrei,

die Säuglingsschwimmkurse (3 bis 12 Monate) dagegen als steuerpflichtig. Nach nationalem Recht seien die Leistungen insgesamt steuerpflichtig. Die Unternehmerin könne sich hinsichtlich der Schwimmkurse für Kleinkinder (12 bis 36 Monate) aber auf das Unionsrecht berufen, weil sie insoweit Unterricht im Sinne dieser Bestimmungen erteile. Das Säuglingsschwimmen (3 bis 12 Monate) sei dagegen steuerpflichtig, weil es nicht über eine Freizeitgestaltung hinausgehe und nicht in einem strukturierten Prozess den Säuglingen Schwimmkenntnisse und Schwimmfähigkeiten vermittele.

Die Revision des Finanzamts hatte Erfolg. Der BFH hat das Urteil aufgehoben und die Klage auch insoweit abgewiesen als das Finanzgericht Schwimmkurse für Kleinkinder (12 bis 36 Monate) als steuerfrei behandelt hat.

Eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 UStG kommt nicht in Betracht, weil für die streitigen Kurse nicht die danach erforderlichen Bescheinigungen zur Berufs- oder Prüfungsvorbereitung vorliegen. Es kommt auch keine unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit in Betracht. Zwar hatte der BFH in seinem Urteil vom 5.6.2014 (DStRE 2014 S. 1244) entschieden, dass Schwimmunterricht als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht gemäß dem Unionsrecht steuerfrei sein kann. Auf Vorlage durch den BFH hat der EuGH demgegenüber im Urteil „Dubrovin & Tröger“ entschieden, dass der vom Unionsrecht vorausgesetzte Schul- und Hochschulunterricht nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst. Daher hat der BFH mit Urteil vom 16.12.2021 (DStR 2022 S. 491) seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben.

Eine Steuerfreiheit lässt sich auch nicht anderweitig begründen. Dass Kursteilnehmer die Kursteilnahme für eine spätere Berufstätigkeit zum Beispiel als Schwimmlehrer nutzten oder diese anstrebten, kommt vorliegend offensichtlich nicht in Betracht. Im Übrigen ist im Hinblick auf das im Revisionsverfahren geltende Verböserungsverbot nicht zu entscheiden, ob die Steuerfreiheit auch insoweit zu versagen ist, als das Finanzamt die Steuerfreiheit der Schwimmkurse für Kleinkinder im Alter vom 3. bis zum 6. Lebensjahr und für Kinder ab dem Alter von 5½ Lebensjahren bejaht hat. **I**

Unzutreffender Steuerausweis bei einem Finanzierungsleasingvertrag

Der EuGH hat am 29.9.2022 im Urteil „Raiffeisen Leasing“ (DStR 2022 S. 2157) auf Vorlage eines slowenischen Gerichts zum unzutreffenden Steuerausweis (Art. 203 MwStSystRL) bei einem Finanzierungsleasingvertrag Stellung genommen.

Die Gesellschaft RED war Eigentümerin eines Grundstücks und eines Wohnhauses in Slowenien. RED wollte an diesem Ort Neubauten errichten. Dazu schloss sie mit Raiffeisen Leasing einen Finanzierungsleasingvertrag (sale-and-lease back). Nach diesem Vertrag verpflichtete sich Raiffeisen Leasing, das Grundstück zu einem Preis zu kaufen, und RED verpflichtete sich, an Raiffeisen Leasing die monatlichen Leasingraten bis zur vollständigen Rückzahlung des Werts des Grundstücks und der zu errichtenden Gebäude zu zahlen. Der Mehrwertsteuerbetrag war in diesem Vertrag ausgewiesen. Raiffeisen Leasing stellte der RED keine Rechnung auf der Grundlage des Finanzierungsleasingvertrags aus, da die Mehrwertsteuer von ihr weder in Rechnung gestellt noch entrichtet worden war. RED machte auf der Grundlage des Finanzierungsleasingvertrags das Recht auf Vorsteuerabzug geltend und trug vor, dass es sich bei diesem Vertrag um eine Rechnung handle.

Die slowenische Finanzverwaltung lehnte den Vorsteuerabzug von RED ab. Der vom Vertrag umfasste Umsatz sei steuerfrei. Mit diesem Bescheid der Finanzverwaltung wurde die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt, und Raiffeisen Leasing erhielt daher das Recht, die geschuldete Mehrwertsteuer im Wege der Berichtigung herabzusetzen. Die Finanzverwaltung stellte jedoch fest, dass Raiffeisen Leasing die bislang unzutreffend ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht entrichtet habe. Daher gab sie Raiffeisen Leasing auf, Zinsen auf die Steuerschuld in Höhe von ca. 50.000 Euro zu zahlen.

Der dagegen in zweiter Instanz angerufene Oberste Gerichtshof in Slowenien möchte vom EuGH im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass ein Finanzierungsleasingvertrag, nach dessen Abschluss die Parteien keine Rechnung ausgestellt haben, als Rechnung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann und, wenn ja, welche Angaben dieser Vertrag zwingend enthalten muss, damit er als eine solche Rechnung angesehen werden kann. Außerdem möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es insoweit von Belang ist, zu prüfen, ob dieser Vertrag objektiv den Willen des Verkäufers oder Dienstleistungserbringers erkennen lässt, dass er – wie im Fall einer Rechnung – beim Käufer die Überzeugung entstehen lassen kann, dass er auf der Grundlage dieses Vertrags die Vorsteuer abziehen kann.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass ein Finanzierungsleasingvertrag, nach dessen Abschluss die Parteien keine Rechnung ausgestellt haben, als Rechnung im Sinne von Art. 203 MwStSystRL angesehen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass dieser Vertrag – neben der ausgewiesenen Mehrwertsteuer – alle Angaben enthält, die erforder-

lich sind, damit die Finanzverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug im konkreten Fall erfüllt sind, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist. Es ist insoweit nicht von Belang, zu prüfen, ob das fragliche Dokument, sofern es ein Vertrag ist, objektiv den Willen der Vertragsparteien erkennen lässt, dass es sich um eine Rechnung handelt, die bei einer der Vertragsparteien möglicherweise die Überzeugung entstehen lässt, dass sie auf der Grundlage dieses Vertrags die Vorsteuer abziehen könne. Was den Umstand betrifft, dass im Ausgangsverfahren der Finanzierungsleasingvertrag zwar den Mehrwertsteuerbetrag, nicht aber den Mehrwertsteuersatz enthielt, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dieser Satz gleichwohl aus diesem Vertrag hätte abgeleitet werden können. |

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Zollwert und Verrechnungspreise bei verbundenen Unternehmen

Mit Urteil des BFH vom 17.5.2022 (BeckRS 2022, 25286) wurde eines der wichtigsten Verfahren zum Zollwertrecht der letzten Jahre abgeschlossen. Das gegenständliche „Hamamatsu“-Verfahren zog sich über mehr als zehn Jahre hin und befasste verschiedene deutsche und europäische Gerichte. Im Kern geht es um Fragen der Berücksichtigung von Transferpreisanpassungen im Rahmen der Zollwertermittlung.

Die Parteien streiten im Wesentlichen um die Erstattung von Einfuhrabgaben von Waren, die von der Klägerin von ihrer japanischen Muttergesellschaft zwischen Oktober 2009 bis September 2010 eingeführt wurden. Als Zollwert meldete die Klägerin die ihr von der japanischen Muttergesellschaft jeweils in Rechnung gestellten Preise an.

Im Jahr 2012 beantragte die Klägerin beim Hauptzollamt (HZA) die Erstattung von Zöllen aufgrund vorgenommener Änderungen der Verrechnungspreise nach einem zwischen ihr und der japanischen Muttergesellschaft geschlossenen sogenannten Advance Pricing Agreement (APA), die bis dato bei der Erhebung der Einfuhrabgaben nicht berücksichtigt waren.

Das APA legte Verrechnungspreise für bestimmte Geschäftsvorfälle fest. Dabei stellte die japanische Muttergesellschaft zunächst einen bestimmten Betrag für die von ihr gelieferten Waren in Rechnung. Die Summe dieser Beträge wurde nach Abschluss des Geschäftsjahres überprüft und ggf. zu Gunsten oder zu Lasten der Klägerin korrigiert. Im streitigen Zeitraum lag die Umsatzrendite der Klägerin unterhalb des im APA vereinbarten Zielbereichs, weshalb die Verrechnungspreise im Wege einer Gutschrift vermindert wurden. Der Betrag wurde anhand eines Umsatzschlüssels auf verschiedene Produktgruppen pauschal aufgeteilt, eine detaillierte Zuordnung der Gutschrift zu den einzelnen Produktgruppen erfolgte nicht.

Den nach Ansicht der Klägerin zu erstattenden Zoll berechnete die Klägerin quotale nach dem Verhältnis der Gutschrift zur Summe der ursprünglichen Zollwerte auf die eingeführten Waren.

Das HZA lehnte den Erstattungsantrag mit der Begründung ab, dass die von der Klägerin gewählte

Methode in Form einer globalen Korrektur des Gesamtpreises nicht mit Art. 29 Abs.1 des Zollkodex (ZK) i. V.m. Art. 144 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex (ZKDVO) vereinbar sei. Aufgrund des Umstandes, dass der Anpassungsbetrag nicht produktbezogen aufgeschlüsselt worden sei, könne letztlich nicht geklärt und nachgewiesen werden, auf welche konkreten Einfuhrwaren sich die Anpassung genau beziehe und in welcher Höhe sie für diese vorzunehmen sei.

Gegen die Zurückweisung des Einspruchs erhob die Klägerin Klage beim Finanzgericht München, welches das Verfahren aussetzte und es dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Vorabentscheidung vorlegte.

Der EuGH entschied mit Urteil „Hamamatsu“ vom 20.12.2017 (BeckRS 2017, 135791), dass Art. 28 bis 31 ZK es nicht zulassen, als Zollwert einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder unten oder überhaupt erfolgen wird.

In der Folge wies das Finanzgericht die Klage unter Hinweis auf die EuGH-Entscheidung mit Entscheidung vom 15.11.2018 (BeckRS 2018, 34501) ab. Die Klägerin beantragte in der dagegen erhobenen Revision vor dem BFH, die Vorentscheidung und den ablehnenden Bescheid aufzuheben und den EuGH erneut anzurufen, da Uneinigkeit darüber bestehe, ob durch das Urteil des EuGH die Anwendung der Schlussmethode ausgeschlossen werden.

Der BFH hat nun mit seinem Urteil vom 17.5.2022 die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe die Klage zu Recht abgewiesen.

Einfuhrabgaben seien nach Art. 236 Abs.1 ZK i. V.m. Art. 878 ZKDVO unter anderem dann zu erstatten, wenn nachgewiesen werde, dass der Abgabebetrag im Zeitpunkt der Zahlung gesetzlich nicht geschuldet war. Der Betrag der Einfuhrabgaben für eine Ware bestimme sich grundsätzlich anhand der Bemessungsgrundlagen, die für die Ware zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld gelten. Zu diesen Bemessungsgrundlagen gehören

die Beschaffenheit der Ware, ihre Menge, ihr Zollwert sowie der Zollsatz. Streitig sei im vorliegenden Verfahren nur der Zollwert.

Der Zollwert ermittele sich entsprechend der Urteilsbegründung nach den in Art. 29 ZK geregelten Methoden. Vorrangige Methode sei danach die Transaktionswertmethode, nur wenn der Zollwert nicht nach dieser Methode ermittelt werden könne, kommen nachrangigen Methoden zur Anwendung. Falls der Zollwert auch danach nicht bestimmt werden könne, greife die Schlussmethode. Auch bei der Bestimmung des Zollwerts über die Schlussmethode seien die Grundzüge der Zollwertermittlung nach den übrigen Methoden zu beachten. Unzulässig sei dabei eine Bewertung auf der Grundlage von Daten, die nicht in der Union verfügbar sind. Zudem sei es unzulässig, eine Bewertung nach willkürlichen oder fiktiven Werten vorzunehmen.

Voraussetzung der Transaktionsmethode sei gemäß Art 148 ZKDVO, dass hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises weder Bedingungen vorliegen noch Leistungen zu erbringen sind, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht zum maßgeblichen Zeitpunkt bestimmt werden können. Maßgeblicher Zeitpunkt der Bestimmung des Zollwerts sei der für die Waren im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, das heißt der Zollwert sei punktuell im Hinblick auf die jeweilige Transaktion zu bestimmen.

In der Folge rechtfertigen Änderungen der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die erst nach Zahlung des Abgabebetrags eintreten, keine Erstattung nach Art. 236 ZK.

Auf dieser Grundlage habe der EuGH eine nachträgliche Berichtigung als pauschale Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums ohne Klarheit, ob eine Berichtigung nach oben oder unter oder überhaupt erfolgt, unter Geltung des ZK ausdrücklich ausgeschlossen.

Auch bei der Bestimmung des Zollwerts nach der Schlussmethode sei grundsätzlich hinsichtlich der heranzuziehenden Methoden auf den Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen. Nach den allgemeinen Regelungen des GATT seien Zuschläge auf den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur auf Grundlage objektiver und quantifizierbarer Angaben vorzunehmen. Da auch diese Voraussetzungen auf den Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, das heißt bei Annahme der Zollanmeldung, bezogen werden, seien Zuschläge nur auf der Grundlage von Angaben vorzunehmen, die bereits im Zeitpunkt der Zollanmeldung objektivierbar und quantifizier-

bar sind. Nach Auffassung des BFH sind diese Grundsätze auch auf Abschläge anwendbar, so dass auch diese nur vorgenommen werden können, wenn sie bereits im Zeitpunkt der Zollanmeldung objektivierbar und quantifizierbar sind.

Daraus folgt, dass der Tenor des EuGH-Urteils auch bei Zollwertermittlungen nach der Schlussmethode maßgeblich sei und unklare Preisanpassungen im Rahmen sämtlicher Zollwertermittlungsmethoden ohne Einfluss auf den maßgeblichen Zollwert bleiben.

Da die Nachweispflicht im Fall von Erstattungsanträgen beim Antragssteller liege, sei eine Erstattung ohne entsprechenden Nachweis ausgeschlossen. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen waren im Streitfall die Voraussetzungen einer Erstattung nach Auffassung des BFH nicht erfüllt, da die Klägerin nicht nachgewiesen hat, dass die von ihr entrichtete Zollschuld im Zeitpunkt der Annahme der jeweiligen Zollanmeldung nicht geschuldet gewesen war.

Anmerkung der Redaktion:

Das aktuelle BFH-Urteil lässt einige Fragen offen: Unklar ist beispielsweise, wie sich die Vereinbarung von Verrechnungspreisen unklarer Höhe auf die Wahl der Zollwertmethode auswirkt. Offen ist ferner die Frage, ob und wie sich das Urteil auf nachträgliche Preiserhöhungen auswirkt. Im Ergebnis bleibt anzuraten, entsprechende Vorgänge mit nachträglichen Preisanpassungen offen zu halten, bis die Reaktion der Zollverwaltung auf das Urteil erfolgt. ■

Schneller Überblick zur Rechnungslegung:
eNewsletter Accounting News
Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfrei Download unter https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2022/10/kpmg-accountingnews-2022-10_sec.pdf

KPMG Direct Services
Unser Online-Angebot für Sie
kpmg.de/directservices



Literaturtipps



Future Readiness Index 2022 – aus Krisen lernen

Deutschlands Unternehmen sehen sich für die Zukunft gut aufgestellt – das zeigt der Future Readiness Index 2022 von KPMG. Drei der vier von uns bei den Unternehmen abgefragten Zukunftsdimensionen weisen nach oben. Dies ist bemerkenswert, da der Optimismus der Unternehmen unter dem Eindruck des russischen Einmarsches in der Ukraine und der anhaltenden Auswirkungen der Covid-19-Krise deutlich gelitten hat.

Die Unternehmen sind sich der drohenden Risiken durch externe Faktoren bewusst, ihre Trend-Sensitivität steigt. Sie investieren umfassend in geeignete Schutzmaßnahmen und passen ihre Strukturen den Umständen an - und steigern so ihre Resilienz und ihren Reifegrad.

Wie zukunftsfähig sind deutsche Unternehmen? Welche Investitionen, Trends und Herausforderungen stehen ganz oben auf ihrer Agenda? Profitieren Sie von umfangreichen Branchenanalysen und erfahren Sie, wo Ihre Branche investiert und bei welchen Themen Deutschlands Unternehmen für sich den größten Handlungsbedarf in den nächsten drei Jahren sehen.

Für den Future Readiness Index 2022 hat KPMG von Mitte Januar bis Mitte März 2022 (Q1) 601 Top-Entscheider:innen interviewt. Eine zweite Befragungsrunde mit 120 Unternehmensverantwortlichen fand im Zeitraum von Mitte Juli bis Mitte August 2022 (Q3) statt.

Kostenfreier Zugang zum interaktiven Portal unter: <https://home.kpmg/de/de/home/themen/2022/10/future-readiness-index.html>

Kostenfreier Download der Executive Summary unter: <https://hub.kpmg.de/future-readiness-index-2022-executive-summary>



Consumer Barometer 2/2022 – Fokusthema: Nachhaltigkeit

Im Zuge der Diskussion über Nachhaltigkeit und ESG wird die Einwirkung des privaten Konsums auf die Umwelt immer relevanter. In der Herstellung, der Logistik und dem Gebrauch von Konsumprodukten liegen große Potenziale für mehr Nachhaltigkeit, und Konsument:innen, aber auch Politik und Wirtschaft sind zunehmend sensibilisiert.

Das aktuelle Consumer Barometer geht der Frage nach, wie wichtig das Thema Nachhaltigkeit den Konsument:innen ist und welche Alltagsgewohnheiten sie im Sinne eines nachhaltigen Konsums bereit wären umzustellen. Dazu wurden in der Schweiz, Großbritannien, Italien und Deutschland jeweils 500 Konsument:innen bevölkerungsrepräsentativ befragt.

86 % der Befragten geben an, dass ihnen die Themen Nachhaltigkeit und nachhaltiger Konsum wichtig oder sehr wichtig sind. Diejenigen, die in der Umfrage Nachhaltigkeit eine gewisse Relevanz beimessen, nennen als Gründe vor allem die Schaffung einer besseren Klimabilanz für zukünftige Generationen und den Schutz der persönlichen Gesundheit.

In der Studie erfahren Sie, welche Herausforderungen die Befragten beim Thema nachhaltiger Konsum sehen und wie groß die Zustimmung zu bestimmten Verhaltensänderungen ist – etwa weniger Fleisch zu konsumieren, auf Lebensmittel zu verzichten, die aktuell keine Saison haben, oder für regionale Produkte mehr zu zahlen. Außerdem wurde gefragt, zu welchen Nachhaltigkeitsaspekten sich Konsument:innen mehr Informationen wünschen. Die Studie zeigt dabei interessante Unterschiede zwischen den Verbraucher:innen in den vier untersuchten Ländern auf.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/consumer-barometer-2022-02>



CEO Outlook 2022: Widerstandsfähigkeit in turbulenten Zeiten

Die CEOs der größten Unternehmen der Welt gehen ganz überwiegend davon aus, dass es in den nächsten 12 Monaten zu einer Rezession kommen wird. Die Mehrheit rechnet dabei mit einem milden und kurzen Verlauf (58 %). Drei von vier CEOs sehen sich gut vorbereitet und haben eigenen Angaben zufolge bereits Pläne in der Schublade, um die entsprechenden Auswirkungen abfedern zu können. Das hat eine weltweite Umfrage unter 1.325 CEOs großer Unternehmen ergeben, darunter 125 aus Deutschland.

Auch wenn die meisten CEOs nur eine kurze und milde Rezession erwarten, gehen sie überwiegend davon aus, dass ihr Unternehmen von den Auswirkungen betroffen sein wird. So erwarten 71 % der Befragten, dass der Gewinn ihres Unternehmens in den nächsten 12 Monaten um bis zu 10 % geringer ausfallen könnte.

Gleichzeitig schätzen trotz geopolitischer und wirtschaftlicher Herausforderungen 71 % der CEOs die Aussichten für die Weltwirtschaft in den kommenden drei Jahren positiv ein. Das sind 11 Prozentpunkte mehr als noch zu Anfang des Jahres; gleichzeitig der höchste Wert seit Beginn der Corona-Pandemie. Ungeachtet der Rezessionserwartungen zeigt sich rund die Hälfte der CEOs geneigt, innerhalb der kommenden drei Jahre das Thema Fusionen und Übernahmen offensiv anzugehen. Immerhin 47 % – und damit doppelt so viele wie noch zu Jahresbeginn – äußern diesbezüglich eine „starke Neigung“.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ceo-outlook-report.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast Live: 7. MaRisk Novelle – Die Handlungsfelder im Überblick

7. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anna Backmann
T +49 221 2073-1615
abackmann@kpmg.com

Webcast Live: Impairment Test 2022 bei Life-Science-Unternehmen: Struktur schaffen – Übersicht behalten

8. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anna Backmann
T +49 221 2073-1615
abackmann@kpmg.com

KPMG International Business Summit: Gateway Germany – Navigating the Future

8.-10. November 2022
(in englischer Sprache)

Ihre Ansprechpartnerin:
Elida Engelhardt
T +49 511 8509-5607
elidaengelhardt@kpmg.com

Webcast Live-Reihe: Transfer Pricing Insights

„Auswirkung der Inflation auf Transfer Pricing“

9. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anna Backmann
T +49 221 2073-1615
abackmann@kpmg.com

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

10. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anastasia Tag
T +49 30 2068-2243
anastasiatag@kpmg.com

Webcast Live-Reihe: Tax Update Public

„Fokus: Umsatzsteuer aktuell“
10. November 2022

„Fokus: Jahresendupdate für die Stadtwerke“
8. Dezember 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anke Siegmund
T +49 40 32015-5344
ankesiegmund@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

Steuern, Recht, Bilanzen – bereit für 2023?

15. November 2022 in Hamburg

17. November 2022 in Kiel

21. November 2022 in Bremen

Ihre Ansprechpartnerin:
Sabine Kiefer
T +49 40 32015-5309
skiefer@kpmg.com

Webcast Live: „Versicherungsrecht 2022 – aktuelle Rechtsthemen aus der Praxis“

16. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anna Backmann
T +49 221 2073-1615
abackmann@kpmg.com

Webcast Live: Stromsteuer und Energiesteuer: Wir bringen Licht ins Dunkel

16. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anna Backmann
T +49 221 2073-1615
abackmann@kpmg.com

Webcast Live: Media meets Tax – Megatrends der Medienbranche

17. November 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Josephine Heller
T +49 30 2068-1210
josephineheller@kpmg.com

TEOS Roadshow: Wie sich Stiftungen und Non-Profit-Organisationen rechtssicher, digital und nachhaltig aufstellen können

22. November 2022 in Hamburg

7. Dezember 2022 in Düsseldorf

8. Dezember 2022 in München

12. Dezember 2022 in Frankfurt a. M.

17. Januar 2023 in Stuttgart

7. Februar 2023 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Anke Siegmund
T +49 40 32015-5344
ankesiegmund@kpmg.com

Benchmark Familienunternehmen 2022

24. November 2022 in Nürnberg

Ihre Ansprechpartnerin:
Silvia Ulitzsch
T +49 30 2068-1244
sulitzsch@kpmg.com

Webcast Live: Tax-Update IV/2022

(kostenpflichtige Veranstaltung)

7. Dezember 2022

Ihre Ansprechpartnerin:
Anastasia Tag
T +49 30 2068-2243
anastasiatag@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

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

Andreas Patzner

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2696

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

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.