

KPMG-Mitteilungen

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

Januar/Februar 2023

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm	3
Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an kulturell fördernde Körperschaften im Fall der Betätigungen zur Förderung der Freizeitgestaltung	4
Avalprovisionen als Schuldzinsen	4
Herrschendes Unternehmen nach § 6a GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungen	5
Grundstückswertermittlung bei Existenz eines zeitnahen Kaufpreises	6
Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Steuerhinterziehung des ursprünglichen Verkäufers	7
Unionsrechtliche Anforderungen an umsatzsteuerliche Organschaft in Deutschland	7
Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft – Hinweis der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Rechnung	9
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	10
Verbrauchssteuerentlastung bei Beauftragung eines Subunternehmens und Festsetzungsverjährung bei monatlicher Antragstellung	10
Literaturtipps	12
KPMG-Veranstaltungen	13
Impressum	14

Editorial



Stephan Ludwig
Head of Tax Transformation

Das Gesetz zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts ist Ende 2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden und damit in Kraft getreten.

Während Betriebsprüfungen vermehrt Anfragen zu steuerlichen Compliance Management-Systemen stellen und Strafgerichte dem Vorhandensein eines eingerichteten und wirksamen Tax CMS bußgeldreduzierende Wirkung beimessen, unternimmt nun auch der Gesetzgeber wesentliche Schritte zur Ausweitung der kooperativen Tax Compliance. Im Vordergrund dieser kooperativen Tax Compliance steht die Zusammenarbeit in Sachen Tax Compliance zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen.

Ferner konzentriert sich die Modernisierung des Steuerverfahrensrechts auch auf die Erprobung alternativer Prüfungsmethoden im Rahmen von Außenprüfungen sowie auf den Bereich der Digitalisierung. Die Neuregelung zur Erprobung alternativer Prüfungsmethoden ermöglicht den Finanzbehörden, Erleichterungen in Form von Art und Umfang für die nächste Außenprüfung verbindlich zuzusagen.

In diesem Zusammenhang sind auch Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Tax Compliance Management-Systemen (Tax CMS) vorgesehen. Voraussetzung für die Erlangung von Prüfungserleichterungen, ist eine Überprüfung der Wirksamkeit des vom Steuerpflichtigen eingesetzten „Steuerkontrollsystems“ (Tax CMS) durch die Finanzverwaltung. Steuerliche Kontrollsysteme umfassen in diesem Kontext alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass (1) die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie (2) die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.

Steuerpflichtige, die künftig von ihrem Antragsrecht Gebrauch machen und im Gegenzug entsprechende Prüfungserleichterungen erhalten, müssen Veränderungen ihres steuerlichen Kontrollsystems dokumentieren und unverzüglich gegenüber der Finanzverwaltung melden und steuerliche Risiken laufend abbilden.

Hervorzuheben sei an dieser Stelle auch die Einführung eines neuen Tatbestands in § 153 Abs. 4 AO. Hierbei werden Fälle erfasst in denen Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar in einen Verwaltungsakt umgesetzt wurden (Bestandskraft) und der zugrunde liegende Sachverhalt Auswirkungen auch auf andere Besteuerungsgrundlagen hat. Unterbleibt eine Berichtigung, droht eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen. Auch mit Blick auf diese Neuregelung gewinnt ein Tax CMS auch an dieser Stelle an Bedeutung. Nach dem Anwendungserlass des BMF zu § 153 AO kann ein innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, gegebenenfalls ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit einer Steuerhinterziehung sprechen kann.

I Bilanzierung

Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm

Der BFH befasst sich im Urteil vom 29.9.2022 (DStR 2022 S. 2537) damit, dass sich ein Handelsunternehmen gegenüber den an seinem Kundenkartenprogramm teilnehmenden Kunden verpflichtet, diesen im Rahmen eines Warenkaufs in Abhängigkeit von der Höhe des Warenkaufpreises Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu gewähren, die der Karteninhaber innerhalb des Gültigkeitszeitraumes bei einem weiteren Warenkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann. Er trifft die Entscheidung, dass für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte/Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und dass das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird. Eine entsprechende Verpflichtung zur Anrechnung stellt keine Verpflichtung nach § 5 Abs. 2a EStG dar.

Im Streitfall betreibt die Klägerin (K) ein Handelsunternehmen. In ihrer Bilanz zum 31.12.2010 hatte sie eine Rückstellung für Bonuspunkte und Gutscheine passiviert, die sie Inhabern der A-Card gewährt hatte. K gab mit Tochter- und Partnerunternehmen die A-Card heraus. Die Inhaber der A-Card erhielten beim Einkauf in den teilnehmenden A-Stores bzw. beim Einkauf im A-Onlineshop Bonuspunkte auf den jeweiligen Wert ihres Einkaufs zwischen 3 % und 5 %. Das Finanzamt unterstellte, dass die Einlösungsverpflichtung aus dem Bonuspunktesystem bei der K zum Bilanzstichtag weder zu einer zu passivierenden Verbindlichkeit führe noch eine ungewisse Verbindlichkeit begründe, die in Form einer Rückstellung gewinnmindernd Berücksichtigung finde. Nach erfolglosem Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gab das Finanzgericht der Klage vollumfänglich statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass K in ihrer Bilanz zum 31.12.2010 zwar keine Verbindlichkeiten aus der Gewährung von am Bilanzstichtag nicht eingelösten Bonuspunkten bzw. Gutscheinen ausweisen konnte. Gleichwohl musste K eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Eine Passivierungspflicht von Verbindlichkeiten aus der Verpflichtung der K gegenüber den Inhabern der A-Card zur

Einlösung der gewährten Bonuspunkte bzw. ausgestellten Gutscheine in der Bilanz zum 31.12.2010 scheidet aus. Der Tatbestand, an den die Leistungspflicht der K geknüpft ist, ist zum Bilanzstichtag noch nicht verwirklicht, das Entstehen der Verbindlichkeit daher dem Grunde nach noch ungewiss.

K musste jedoch in ihrer Bilanz zum 31.12.2010 für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte/Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Voraussetzung für die Bildung einer solchen Rückstellung ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach – deren Höhe zudem ungewiss sein kann – sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hatte K für die Aufwendungen aus den an die Karteninhaber gewährten Bonuspunkten und Gutscheinen bereits im Streitjahr erfolgswirksam eine Rückstellung in ihrer Bilanz zu passivieren. K hatte eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, da ihre Anrechnungsverpflichtung ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag hat. Auch war es wahrscheinlich, dass die Verbindlichkeit der K entstehen und die K in Anspruch genommen werden würde.

§ 5 Abs. 2a EStG sieht vor, dass für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Das Passivierungsverbot setzt also voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers verabredungsgemäß nur auf künftiges Vermögen des Schuldners bezieht. Demgegenüber begründet allein der faktische Umstand, dass der Steuerpflichtige mangels aktuell einsetzbaren Vermögens für die Erfüllung zwangsläufig nur künftiges Vermögen einsetzen kann, kein Passivierungsverbot. Nach diesen Grundsätzen fehlt es an einer Verpflichtung der K nach § 5 Abs. 2a EStG. Die Erfüllung der Anrechnungsverpflichtung der K bezieht sich nicht verabredungsgemäß nur auf deren künftiges Vermögen. ■

I Einkommensteuer

Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an kulturell fördernde Körperschaften im Fall der Betätigungen zur Förderung der Freizeitgestaltung

Der BFH hat im Urteil vom 28.9.2022 (DStR 2022 S. 2664) entschieden, dass nach § 10b Abs.1 Satz 8 Nr. 2 EStG Mitgliedsbeiträge an eine gemeinnützige Körperschaft, die kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, nicht als Sonderausgaben abziehbar sind. Die Abziehbarkeit als Sonderausgaben kommt auch dann nicht in Betracht, wenn die Körperschaft daneben noch einen weiteren Zweck fördert, der nicht in § 10b Abs.1 Satz 8 EStG genannt ist. Die Rechtmäßigkeit der in Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheiden für die unter § 5 Abs.1 Nr. 9 KStG fallenden Körperschaften enthaltenen Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen kann im Wege der Feststellungsklage überprüft werden. Für die Beurteilung von Feststellungsklagen ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht maßgeblich.

Im vorliegenden Fall ist der Kläger (K) ein gemäß § 5 Abs.1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreiter Verein. Es wurde ein Freistellungsbescheid für 2014 bis 2016 zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für K erlassen. Dieser Bescheid enthielt einen Hinweis zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen; er lautete: „Die Körperschaft ist nicht berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlichem Vordruck (§ 50 Abs.1 EStDV) auszustellen, weil Zwecke nach § 10b Abs.1 Satz 8 EStG gefördert werden.“ K legte gegen den Bescheid erfolglos Einspruch ein. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Hinweis keinen Verwaltungsakt darstelle. So dann erhob K gegen den Feststellungsbescheid Anfechtungsklage sowie Untätigkeitsklage wegen des nicht beschiedenen Einspruchs gegen den Feststellungsbescheid. Im Verlauf des Klageverfahrens wurde das Begehren einvernehmlich als Feststellungsklage behandelt. Das Finanzgericht ging davon aus, dass der K berechtigt sei, auch für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen.

Nach Ansicht des BFH ist die Revision des Finanzamts begründet. Das Finanzgericht hat zwar die vom K erhobene Feststellungsklage zu Recht als zulässig angesehen. Auch hat es seiner Beurteilung zutreffend die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der tatrichterlichen mündlichen Verhandlung zugrunde gelegt. Die entscheidungserhebliche Norm des § 10b Abs.1 Satz 8 Nr. 2 EStG ist aber entgegen der Meinung des Finanzgerichts auszulegen. Zu-

dem dürfen Beträge, die keine Zuwendungen nach § 10b EStG sind, entgegen der Ansicht des K nicht in förmliche Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV aufgenommen werden.

Das Finanzgericht ist fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Norm des § 10b Abs.1 Satz 8 Nr. 2 EStG nicht anwendbar sein soll, wenn die Körperschaft unterschiedliche Zwecke verfolgt und einer der – nicht untergeordneten – Zwecke nicht der Freizeitgestaltung diene. Vielmehr tritt die Rechtsfolge der genannten Norm bereits dann ein, wenn die Körperschaft auch kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Dies wird durch § 10b Abs.1 Satz 7 EStG bestätigt.

Im Streitfall fördert der K durch den Betrieb des Laienorchesters kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Denn die tatsächliche Geschäftsführung des K wird durch das Unterhalten von Laien-Blasorchestern, die gemeinsamen Proben der Mitglieder sowie die Auftritte der Blasorchester bei Konzerten und Marschmusikern geprägt. Damit erfüllt der K die Voraussetzungen der streitentscheidenden Norm. Dabei spielt es keine Rolle, ob der K noch andere Zwecke fördert. Der begehrte Feststellungsausspruch steht dem K nicht zu, weil der von ihm beanstandete Hinweis des Finanzamts in den Freistellungsbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 sowie 2017 bis 2019 zutreffend ist; die Feststellungsklage ist abzuweisen. ■

Avalprovisionen als Schuldzinsen

Der BFH kommt im Urteil vom 31.8.2022 (DStR 2022 S. 2661) zum Ergebnis, dass Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG nach Maßgabe eines ertragsteuerrechtlich weiten Begriffsverständnisses zu verstehen sind. Schuldzinsen sind alle Leistungen, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) von Kapital an den Gläubiger zu erbringen hat. Darüber hinaus werden auch alle Aufwendungen zur Erlangung oder Sicherung eines Kredits erfasst, mithin Kosten, die bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital angesehen werden können. Provisionen und Gebühren für ein Aval (eine Bürgschaft) zählen jedenfalls dann zu den Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG, wenn hierdurch die Rückzahlung von Fremdkapital, das dem Schuldner zeitweise zur Nutzung überlassen wurde, gesichert wird.

Im Streitfall führt der Kläger (K) als Einzelunternehmer eine Tankstelle, die er von einem Mineralölunternehmen (A) gepachtet hat. A verpflichtete den K, zur Sicherung sämtlicher Forderungen aus der Geschäftsverbindung und der Beistellung des Agenturbestands eine Bankbürgschaft zu stellen.

K schloss mit einer Bank (B) einen Kreditvertrag für Avalkredite ab. Zur Sicherung etwaiger Rückgriffsforderungen stellte der K der B eine Ausfallbürgschaft einer weiteren Bank (L). K hatte an B und L Provisionen und Gebühren zu zahlen. K nahm in den Gewinnfeststellungserklärungen der Jahre 2014 bis 2016 keine Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG vor. Das Finanzamt erfasste die Zahlungen hingegen in den Steuerbescheiden als Schuldzinsen. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Nach Ansicht des BFH wird die rechtliche Würdigung des Finanzgerichts, die an B gezahlten Avalprovisionen und Kontoführungsgebühren seien als Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG zu behandeln, nicht von ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getragen. Der BFH hob daher die angefochtene Entscheidung auf und verwies die Sache an die Vorinstanz zwecks anderweitiger Entscheidung zurück.

Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG sind nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Dabei werden die nicht abziehbaren Schuldzinsen typisiert mit 6 % einer bereinigten Überentnahmegröße ermittelt. Der Begriff der Schuldzinsen, den das EStG neben § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG insbesondere auch in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG verwendet, ist nicht legaldefiniert. Die BFH-Rechtsprechung hat jenen Begriff für Zwecke der zuletzt genannten Norm seit jeher nicht in einem zivilrechtlichen – engen – Verständnis nach § 488 BGB, sondern wirtschaftlich – und somit weiter – ausgelegt. Diese ertragsteuerrechtlich weite Auslegung des Schuldzinsbegriffs hat der IV. Senat des BFH für Zwecke des § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG übernommen. Der X. Senat schließt sich dieser Ansicht an.

Das Finanzgericht hat seine Auffassung, die Provisionen und Gebühren seien Schuldzinsen, damit begründet, dass der K Schuldner offener Forderungen des A gewesen sei und das von B gestellte Aval der Fremdfinanzierung des Umlaufvermögens des K gedient habe. Allerdings lassen sich für die Würdigung, dem K sei ein durch das Aval zu sichernder Warenkredit gewährt worden, keine tatsächlichen Anhaltspunkte finden. Die Agenturware, die zur Veräußerung vermittelt wird, steht weder im zivilrechtlichen noch im wirtschaftlichen Eigentum des Verwalters. Verbindlichkeiten aus der Anschaffung von Umlaufvermögen sind – soweit der Agenturwarenbestand betroffen ist – aus Sicht des K somit nicht vorstellbar.

Das Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang das zivilrechtliche Vertragsverhältnis zwischen dem A und dem K festzustellen und in diesem Zusammen-

hang die Regelungen zur Abrechnung der Erlöse aus dem Agenturbestand zu erfassen haben. Hieran anknüpfend wird erneut zu entscheiden sein, ob die an B gezahlten Provisionen und Gebühren sowie die an L entrichteten Provisionen für die Ausfallbürgschaft den Anforderungen an den Begriff der Schuldzinsen genügen. Sollten sich der Avalkredit der B und auch die Ausfallbürgschaft der L im Wesentlichen auf den in Geld bestehenden Herausgabeanspruch des A auf das Erlangte aus den Agenturgeschäften nach §§ 675 Abs. 1, 667 BGB beziehen, wird das Finanzgericht zu erwägen haben, ob diese Sicherheiten finanzierungsbezogenen Charakter haben. |

Gründerwerbsteuer

Herrschendes Unternehmen nach § 6a GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungen

Der BFH bezieht im Urteil vom 28.9.2022 (DStR 2022 S. 2495) Stellung dazu, welches Unternehmen „herrschendes Unternehmen“ und welche Gesellschaft „abhängige Gesellschaft“ nach § 6a GrEStG ist. Er kommt zum Ergebnis, dass sich dies nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang richtet, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Dabei ist es unerheblich, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist.

Im Streitfall war die Klägerin (K) bis zum 15.8.2011 zu 100 % an der grundbesitzenden D-GmbH beteiligt. Gesellschafterin der K war zu 100 % die E-GmbH, deren Anteile vollständig durch die F-AG gehalten wurden. Die D-GmbH wurde auf die K als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Im Zeitpunkt der Verschmelzung hatten die Beteiligungen ununterbrochen seit mehr als fünf Jahren bestanden. Am 5.7.2013 veräußerte die F-AG 26,8 % ihrer Anteile an der E-GmbH. Sodann erließ das Finanzamt einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid, mit dem es die Begünstigung nach § 6a GrEStG versagte. Das Finanzgericht gab der auf Aufhebung des Bescheids gerichteten Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Bedingungen für die Begünstigung des § 6a GrEStG durch die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren seit der Verschmelzung nicht nachträglich weggefallen sind. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück der D-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Steuer. Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird für einen solchen

steuerbaren Rechtsvorgang etwa aufgrund einer Verschmelzung die Steuer nicht erhoben. § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG verlangen ferner ein Abhängigkeitsverhältnis in Gestalt von bestimmten Beteiligungsverhältnissen zwischen den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang.

Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG nicht in den Bereich des § 6a GrEStG. Eine vor oder nach der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die in Satz 4 bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen. Der Senat hat angesichts dieses Widerspruchs im Wortlaut der Regelung bereits entschieden, dass die in Satz 4 genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Die Nachbehaltensfrist kann und muss bei der Verschmelzung nicht eingehalten werden.

Die Nichterhebung der Steuer setzt nach Satz 3 weiter voraus, dass an dem Vorgang der Umwandlung ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften nach Satz 4 beteiligt sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Ebenso wenig ist maßgebend, ob bei abhängigen Gesellschaften weitere Unternehmen vom herrschenden Unternehmen abhängen, wenn diese Unternehmen oder Gesellschaften selbst nicht am Umwandlungsvorgang beteiligt sind. Durch Satz 4 wird der allein durch Satz 3 bestimmte Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG weder erweitert noch eingegrenzt. Die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren führt somit nicht zu einer Nachversteuerung. Sowohl die F-AG als auch die E-GmbH waren an dem steuerbaren Umwandlungsvorgang, für den nach § 6a Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben wurde, nicht nach § 6a Satz 3 GrEStG beteiligt. |

I Schenkungsteuer/Bewertung

Grundstückswertermittlung bei Existenz eines zeitnahen Kaufpreises

Der BFH kommt im Urteil vom 24.8.2022 (DStR 2022 S. 2619) zum Ergebnis, dass bei der Bewertung eines Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens

vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Preise heranzuziehen sind. Liegen keine vom Gutachterausschuss ermittelten Vergleichspreise vor, kann sich der Vergleichspreis nach § 183 Abs.1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben.

Im Streitfall wendete der Kläger (K) seiner Tochter (T) aufgrund Schenkungsvertrags im März 2017 einen Betrag von 920.000 Euro zuzüglich sämtlicher Nebenkosten für den Erwerb bestimmter Grundstücke zu. T erwarb die entsprechenden, mit einem freistehenden Einfamilienhaus bebauten Grundstücke aufgrund Kaufvertrags ebenfalls im März 2017 zum Kaufpreis von 920.000 Euro. In der Feststellungserklärung ermittelte K den Grundbesitzwert im Sachwertverfahren mit 518.403 Euro. Durch Bescheid stellte das Finanzamt im Wege des Vergleichswertverfahrens einen Grundbesitzwert von 920.000 Euro fest. Dafür zog es den tatsächlich gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück heran. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zutreffend entschieden, dass das Finanzamt den Grundbesitzwert für das im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung zugewandte Grundstück richtig mit 920.000 Euro festgestellt hat. Die Bewertung des Grundvermögens vollzieht sich im typisierten Verfahren und erlaubt nur zugunsten des Steuerpflichtigen den unmittelbaren Rückgriff auf den gemeinen Wert im Rahmen von § 198 BewG. Nach § 177 BewG ist den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 BewG der gemeine Wert (§ 9 BewG) zugrunde zu legen.

Die Bewertungsmethode für bebaute Grundstücke ist von der Grundstücksart abhängig. Nach § 182 Abs. 2 Nr. 3 BewG sind Ein- und Zweifamilienhäuser im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Nur wenn kein Vergleichswert oder keine Vergleichsfaktoren vorliegen, sind sie im Sachwertverfahren zu bewerten. Die Anwendung des § 183 Abs.1 Satz 1 BewG ist nicht ausgeschlossen, wenn die Gutachterausschüsse keine Vergleichspreise für das zu bewertende Grundstück mitteilen können. Das ergibt sich aus dem Zusatz „vorrangig“ in Satz 2 der Norm. Ein Vergleichspreis lässt sich auch aus der Veräußerung eines einzelnen Grundstücks ableiten. Das gilt auch, wenn dieses Grundstück das zu bewertende Grundstück selbst ist.

Vergleichsgrundstück kann auch das zu bewertende Grundstück selbst sein. Vorrangig soll der Grundbesitzwert des zu bewertenden Grundstücks

zwar aus Kaufpreisen anderer Vergleichsgrundstücke abgeleitet werden. Sind solche jedoch nicht vorhanden, kann auch ein zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück herangezogen werden. Der zeitnah und unter fremden Dritten vereinbarte Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück bildet mangels weiterer Vergleichspreise eine ausreichende Grundlage für die Bewertung im Vergleichswertverfahren. Ein Rückgriff auf das Sachwertverfahren, der nur dann zulässig ist, wenn kein Vergleichswert vorliegt (§ 182 Abs. 4 Nr.1 BewG), ist in diesen Fällen nicht geboten. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen (§ 198 Abs.1 BewG). |

Umsatzsteuer

Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Steuerhinterziehung des ursprünglichen Verkäufers

Der EuGH hat auf Vorlage des Finanzgerichts Nürnberg mit Urteil vom 24.11.2022 „A/ FA M“ (DStR 2022 S. 2560) zur Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Steuerhinterziehung des ursprünglichen Verkäufers Stellung genommen.

Im Jahr 2011 erwarb der Händler A von C, der sich für W ausgab, für sein Unternehmen einen Gebrauchtwagen. W wusste, dass C sich für ihn ausgab, und war damit einverstanden. C stellte W eine Rechnung über die Lieferung dieses Wagens für 52.100,84 Euro zuzüglich 9.899,16 Euro Mehrwertsteuer aus, während W anschließend dem A eine Rechnung über 64.705,88 Euro zuzüglich 12.294,12 Euro Mehrwertsteuer ausstellte. W übergab diese Rechnung an C, der sie wiederum an den A weiterreichte. A zahlte an C insgesamt 77.000 Euro, und zwar 64.705,88 Euro für den Wert des Gegenstands und 12.294,12 Euro Mehrwertsteuer. C behielt diese Beträge vollständig für sich. In seiner Buchhaltung und seinen Steuererklärungen berücksichtigte C nur einen Verkaufspreis von 52.100,84 Euro zuzüglich 9.899,16 Euro Mehrwertsteuer, wie auf der von ihm für W ausgestellten Rechnung angegeben. C zahlte daher nur Steuer in der sich daraus ergebenden Höhe, d.h. 9.899,16 Euro. W erfasste den Vorgang weder in seiner Buchhaltung noch in seinen Steuererklärungen und zahlte insoweit auch keine Steuer. A macht für den Erwerb des in Rede stehenden Wagens 12.294,12 Euro Vorsteuer geltend. Demgegenüber meint die Steuerverwaltung, A dürfe keinerlei Vorsteuer abziehen, weil er von der von C begangenen Steuerhinterziehung hätte wissen müssen.

Das Finanzgericht Nürnberg ist der Auffassung, dass A aufgrund des Eintritts verschiedener Ereignisse, die es als „auffällig“ einstuft, die Identität seines Geschäftspartners hätte prüfen müssen. Anhand dieser Prüfung hätte er zum einen feststellen können, dass C seine Identität gezielt verschleiert habe, was keinen anderen Zweck haben können, als durch den Verkauf des in Rede stehenden Wagens entstehende Mehrwertsteuer zu hinterziehen, und zum anderen, dass W nicht die Absicht gehabt habe, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

Nach Ansicht des Finanzgerichts Nürnberg sind die in § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG vorgesehenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben, was den genannten Betrag von 12.294,12 Euro betrifft, der auf der von W an A ausgestellten Rechnung als Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Aufgrund des Einverständnisses von W mit dem Vorgehen von C seien diese beiden Akteure durch eine atypische Verkaufskommission gebunden, in dem Sinn, dass der Kommittent, und zwar C, zugleich der Vertreter von W, dem Kommissionär, sei. Daher sei davon auszugehen, dass zunächst C den in Rede stehenden Wagen an W und dann W den Wagen an A geliefert habe. Es stellt sich jedoch die Frage, ob und inwieweit der Vorsteuerabzug von A zu versagen ist.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass dem zweiten Erwerber eines Gegenstands (hier: A) der Vorsteuerabzug versagt werden kann, weil er von einer vom ursprünglichen Verkäufer bei der ersten Veräußerung begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, obwohl auch der erste Verkäufer Kenntnis von dieser Hinterziehung hatte.

Ferner ist dem zweiten Erwerber eines Gegenstands (hier: A), mit dem auf einer Umsatzstufe vor diesem Erwerb ein betrügerischer Umsatz bewirkt wurde, der nur einen Teil der Mehrwertsteuer betraf, die der Staat erheben darf, das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig zu versagen, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der Erwerb mit einer Steuerhinterziehung in Zusammenhang stand. |

Unionsrechtliche Anforderungen an umsatzsteuerliche Organschaft in Deutschland

Der EuGH hatte darüber zu entscheiden, ob die deutschen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft mit Unionsrecht vereinbar sind (EuGH, Urteile vom 1.12.2022, Rs. C-141/20, DStR 2022 S. 2481 „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH“ und Rs. C-269/20, „Finanzamt T“, DStR 2022 S. 2488). Diese Frage wird im Wesentlichen

bejaht. Allerdings bleibt insbesondere unklar, ob Leistungen innerhalb des Organkreises (Innenumsätze) künftig der Umsatzsteuer unterworfen werden müssen.

Der EuGH musste sich in den letzten Jahren immer wieder mit den deutschen Vorschriften zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft auseinandersetzen. Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG voraus, dass eine juristische Person (bei unionsrechtskonformer Auslegung unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Personengesellschaft) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Rechtsfolge ist, dass der Organträger und die Organgesellschaften zu einem Unternehmer zusammengefasst werden und Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar sind, auch wenn die verbundenen Gesellschaften im Übrigen rechtlich selbständig bleiben. Die umsatzsteuerliche Organschaft wird also allein durch ihren Organträger repräsentiert. Insoweit unterscheidet sich deutsches Recht von dem anderer Mitgliedstaaten, wo der Organkreis als sogenannte Mehrwertsteuergruppe „eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene fiktive Einrichtung“ bildet, die als unabhängiger Steuerpflichtiger die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt schuldet.

Die Generalanwältin Medina vertrat in ihren Schlussanträgen die Auffassung, die deutschen Regelungen wären aus mehreren Gründen unionsrechtswidrig. Damit hätten, worauf der BFH in seiner Vorlageentscheidung hinwies, dem deutschen Staat Steuerausfälle in Milliardenhöhe gedroht. Auch sollen – entgegen der geltenden deutschen Rechtslage – Innenumsätze innerhalb eines Organkreises aus Sicht der Generalanwältin stets umsatzsteuerbar sein.

Nach den insoweit nahezu identischen Ausführungen in beiden EuGH-Urteilen ist es mit dem Unionsrecht vereinbar, dass ein Mitgliedstaat nicht eine Mehrwertsteuergruppe als solche, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich die herrschende Gesellschaft („Organträger“), als Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke bestimmt. Die Vorschrift der EU-Richtlinie sei nicht restriktiv auszulegen. Es bestehe kein Risiko von Steuerausfällen, weil der Organträger die Umsatzsteuer für den gesamten Organkreis anmelden und die Organgesellschaften dafür haften müssten. Die aktuelle deutsche Sichtweise wird also bestätigt.

Der EuGH widerspricht der bisherigen Auffassung der deutschen Rechtsprechung und Finanzverwaltung in Bezug auf das Vorliegen der finanziellen Eingliederung. Für das Vorliegen der sogenannten finanziellen Eingliederung gehen die deutsche Rechtsprechung und Finanzverwaltung davon aus, dass der Organträger über die Stimmrechtsmehrheit an der jeweiligen Organgesellschaft verfügen müsse. Der EuGH verneint dies (C-141/20). Über die Mehrheitsbeteiligung hinaus muss der Organträger nicht zusätzlich die Stimmrechtsmehrheit innehaben. Entscheidend bleibe allerdings, dass der Organträger in der Lage sein muss, seinen Willen bei den Organgesellschaften durchzusetzen. Für die Praxis stellt sich Frage, ob dies beispielsweise durch die für die organisatorische Eingliederung entwickelten Maßnahmen sicherzustellen ist oder ob die Aussage des EuGH so zu verstehen ist, dass kein zusätzliches Kriterium erforderlich sein soll. Der EuGH betont darüber hinaus mit Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung, dass eine Beschränkung der Organschaft auf Fälle von Über- und Unterordnung nicht zulässig ist, so dass die deutsche Sichtweise hier nicht unionsrechtskonform ist.

Noch ist unklar, wie der BFH eine weitere Aussage des EuGH auslegen und umsetzen wird. Der BFH hatte gefragt, ob es dem nationalen Gesetzgeber gestattet sei, eine rechtliche Person im Wege einer Typisierung als nicht selbständig tätig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die Organträgerin eingegliedert ist. Der EuGH verneint dies (C-141/20). Dies lässt im Wesentlichen zwei Interpretationen zu:

Die Wirkungen der Organschaft könnten sich darauf beschränken, die Umsatzsteueranmeldungen des Organträgers und der Organgesellschaft zusammenzufassen und zu übermitteln. Die Organgesellschaften wären trotz Eingliederung in eine Organschaft weiterhin selbstständig – also selbstständig unternehmerisch – tätig und würden bei Innenumständen innerhalb der Organschaft umsatzsteuerbare Leistungen erbringen bzw. empfangen. Dies stünde dem bisherigen nationalen Verständnis diametral entgegen und hätte weitreichende Konsequenzen, nicht nur für Unternehmen, die nur eingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (Banken und Finanzdienstleister, öffentliche Hand etc.).

Gegen diese Auslegung spricht insbesondere, dass der EuGH an anderer Stelle unter Bezugnahme auf Hinweise der EU-Kommission und seine frühere Rechtsprechung festhält, dass „durch Bildung einer Mehrwertsteuergruppe [...] mehrere eng miteinander verbundene Mehrwertsteuerpflichtige zu einem

neuen einzigen Steuerpflichtigen verschmolzen werden“, mithin „die untergeordneten Einheiten [...] nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige [...] gelten“. Daraus folge, dass „die Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen [...] es ausschließt, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben“ (C-141/20, Rz. 45 ff.; C-269/20, Rz. 39 ff.).

Der EuGH kann aber auch dahingehend verstanden werden, dass die „enge Verbundenheit“ nicht hinreichend ist, um im Wege einer Typisierung die Unselbstständigkeit des Gruppenmitglieds zu unterstellen, sondern vielmehr eine Einzelfallprüfung der Voraussetzungen für eine Organschaft zwingend vorzunehmen ist. Dies stünde im Einklang mit der bisherigen Auffassung der deutschen Rechtsprechung und Finanzverwaltung.

Schließlich verneint der EuGH in der Rechtssache C-269/20 die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe, wenn eine Organgesellschaft eine Leistung für den nichtwirtschaftlichen Bereich des Organträgers (Hoheitsbereich) erbringt. Auch hier hat der EuGH die Gelegenheit nicht genutzt, sich zur Behandlung von Innenumsätze ausdrücklich zu äußern. ■

Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft – Hinweis der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Rechnung

Das EUGH-Urteil vom 8.12.2022 „Luxury Trust Automobil“ (DStR 2022 S. 2675) betrifft den fehlenden Hinweis des mittleren Unternehmers auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei einem inneregemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft und die Frage, ob das Fehlen durch einen nachträglichen Hinweis rückwirkend berichtigt werden kann.

Luxury Trust Automobil ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich, die Luxusfahrzeuge in mehreren Ländern sowohl in der Europäischen Union als auch in Drittländern vermittelt und verkauft. Im Jahr 2014 kaufte Luxury Trust Automobil von einem Lieferanten mit Sitz im Vereinigten Königreich Fahrzeuge und veräußerte diese weiter an die Gesellschaft M mit Sitz in der Tschechischen Republik. Diese Fahrzeuge wurden direkt vom Vereinigten Königreich in die Tschechische Republik transportiert. Die an diesen Lieferungen beteiligten Unternehmer traten mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Sitzstaats auf. In drei von Luxury Trust Automobil ausgestell-

ten Rechnungen vom März 2014 war der Hinweis „Steuerfreies inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ enthalten.

Die österreichische Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass die Regelung des Dreiecksgeschäfts nicht anwendbar sei, da die streitgegenständlichen Rechnungen keinen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld enthielten. Es liege daher ein „missglücktes Dreiecksgeschäft“ vor, das nachträglich nicht heilbar sei. Aufgrund der Verwendung der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sei ein inneregemeinschaftlicher Erwerb in Österreich anzunehmen. Aufgrund dessen setzte das Finanzamt die von Luxury Trust Automobil für das Jahr 2014 geschuldete Umsatzsteuer fest.

Das vorliegende österreichische Gericht weist darauf hin, dass Luxury Trust Automobil im Jahr 2016 die streitgegenständlichen Rechnungen berichtigt habe, indem sie diese Rechnungen um einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf die Gesellschaft M ergänzt habe. Der Nachweis der tatsächlichen Zustellung der Berichtigungsnoten an diese Gesellschaft sei jedoch nicht vorhanden. Außerdem werde diese von der tschechischen Steuerverwaltung als „Missing Trader“ eingestuft. Obwohl die Gesellschaft M im Zeitraum der Ausführung der streitgegenständlichen Lieferungen in der Tschechischen Republik zur Umsatzsteuer erfasst gewesen sei, sei sie für die tschechische Steuerverwaltung nämlich nicht erreichbar gewesen und habe in der Tschechischen Republik keine Umsatzsteuer aus diesen Lieferungen erklärt und abgeführt.

Der EuGH kommt nach Vorlage des österreichischen Gerichts zu folgendem Ergebnis: Der EuGH legt das Unionsrecht dahin aus, dass der Enderber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden ist, wenn die vom Zwischenerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Schauldnerschaft des Leistungsempfängers“ gemäß Art. 226 Nr.11a MwStSystRL enthält.

Ferner ist Art. 226 Nr.11a MwStSystRL dahin auszulegen, dass das Weglassen der nach dieser Bestimmung erforderlichen Angabe „Schauldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer Rechnung nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden kann, dass diese Rechnung ein inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht. ■

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Verbrauchssteuerentlastung bei Beauftragung eines Subunternehmens und Festsetzungsverjährung bei monatlicher Antragstellung

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 2.6.2022 (BeckRS 2022, 19720) entschieden, dass es für die Begünstigtenstellung nach §§ 9b und 10 StromStG sowie §§ 54 und 55 EnergieStG auf die kleinste rechtlich selbstständige Einheit nach § 2 Nr. 3 StromStG ankommt, um den Verwender und damit Entlastungsberechtigten zu definieren.

Zudem nimmt das Gericht Stellung zur Festsetzungsverjährung. Demnach ist für die Verjährung von Rückforderungsansprüchen im Falle von Vergütungen nach § 9b StromStG und § 54 EnergieStG eine monatliche bzw. jahresbezogene Stellung von Entlastungsanträgen entscheidend.

Im Streitfall wendete sich die Klägerin, ein produzierendes Unternehmen, gegen die Rückforderung von Strom- und Energiesteuerentlastungen. Die Klägerin setzte ab dem Jahr 2002 für die Herstellung eines Teils ihrer Produkte ein Subunternehmen (Servicegesellschaft) auf der Grundlage eines entsprechenden Dienstleistungsvertrags ein. Dabei wurde Strom und Erdgas in der Produktionsstätte der Klägerin verwendet.

Die Klägerin beantragte als Verwender für die Strom- und Erdgasmengen Entlastungen bzw. -vergütungen gem. §§ 9b und 10 StromStG und §§ 54 und 55 EnergieStG für die jeweils zwölf Kalendermonate der Jahre 2014 und 2015 mit monatlichem Antrag. Zudem gab sie Jahreskorrekturanträge nach §§ 9b StromStG und 54 EnergieStG und Jahresendabrechnungen nach §§ 10 StromStG und 55 EnergieStG ab. Die monatlichen Anträge bis einschließlich Oktober 2014 wurden bis einschließlich Dezember 2014 gestellt, alle weiteren monatlichen Anträge, die Korrekturanträge sowie die Jahresendabrechnungen gab sie 2015 oder später ab.

Im Anschluss an eine Außenprüfung im Jahr 2016 für die Jahre 2014 und 2015 (Prüfungsanordnung vom 4.7.2016) erließ der Beklagte (das zuständige Hauptzollamt) mit Datum vom 2.5.2017 einen zusammengesetzten Rückforderungsbescheid für in den Jahren 2014 und 2015 monatlich bzw. jährlich entlastete Strom- und Energiesteuer. Begründet wurde die Rückforderung damit, dass nicht die Klägerin, sondern die Servicegesellschaft die Strom- und Erdgasmengen für eigenbetriebliche

Zwecke im Sinne der Entlastungsvorschriften entnommen habe. Der Beklagte beruft sich auf den Realakt der Stromentnahme bzw. Energieverwendung. Demnach sei die Servicegesellschaft als kleinste rechtlich selbstständige Einheit Entnehmer bzw. Verwender im Sinne der Begünstigungsvorschriften.

Dem gegenüber steht die Ansicht der Klägerin, im Wesentlichen basierend darauf, dass die technische, wirtschaftliche und rechtliche Steuerung und Verantwortung sowie die Sachherrschaft über die betrieblichen Mittel bei ihr verblieben und die Mitarbeiter der Servicegesellschaft Weisungsempfänger der Klägerin gewesen seien. Die Klägerin erhob nach erfolglosem Vorverfahren Klage, die teilweise Erfolg hatte.

Nach Ansicht des Finanzgerichts Hamburg erfüllt die Klägerin die Tatbestandsvoraussetzungen der von ihr ursprünglich geltend gemachten Steuerentlastungen und -vergütungen weder für das Jahr 2014 noch für das Jahr 2015. Jedoch steht der Rückforderung der bereits gewährten Entlastungen nach §§ 9b StromStG und 54 EnergieStG für die Monate Januar bis Oktober 2014 die Festsetzungsverjährung entgegen.

Voraussetzung für die Begünstigungen nach den §§ 9b und § 10 StromStG sowie §§ 54 und 55 EnergieStG ist die Einordnung des Stromentnehmers bzw. Erdgasverwenders als Unternehmen des produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 2a, 3 und 4 StromStG. Hierbei stellt der Gesetzgeber beim Unternehmensbegriff auf die kleinste rechtlich selbstständige Einheit ab.

Entscheidend für die strom- und energiesteuerrechtliche Einstufung einer Betriebseinrichtung als begünstigtes Unternehmen nach den hier relevanten Entlastungsvorschriften ist eine rechtlich selbstständige Wahrnehmung von Aufgaben, die mit der betriebsbedingten Verwendung von Strom bzw. Erdgas einhergeht (BFH, Urteil vom 25.9.2013, VII R 64/11, DStRE 2014 S.113, Rn. 10 ff.). Im vorliegenden Sachverhalt geht das Finanzgericht Hamburg nicht davon aus, dass die Klägerin die tatsächliche Gewalt über die Stromentnahme bzw. Erdgasverwendung hat. Vielmehr habe die Servicegesellschaft Strom bzw. Erdgas zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen bzw. verwendet, um ihren eigenständigen vertraglichen Leistungspflichten

(Herstellung von Produkten) gegenüber der Klägerin nachkommen zu können. Nach Ansicht des Finanzgerichts Hamburg kommt es bei der Begründung der Sachherrschaft an der Stromentnahme bzw. Erdgasverwendung nicht auf die Art und das Ausmaß der Einbindung des Auftragnehmers in den Produktionsablauf bzw. die Weisungsbefugnisse der Klägerin gegenüber der Servicegesellschaft an.

Nach diesen Maßgaben entnahm bzw. verwendete daher die Servicegesellschaft die eingesetzten Strom- und Erdgas Mengen zu eigenbetrieblichen Zwecken. Eine Entlastungsberechtigung für diese Mengen lag dementsprechend bei der Klägerin nicht vor.

Nach Ansicht des Finanzgerichts Hamburg steht der Änderung der Entlastungsbescheide nach §§ 9b StromStG und 54 EnergieStG aber für die Zeiträume Januar bis Oktober 2014 die Festsetzungsverjährung entgegen.

Gemäß § 169 Abs.1 AO ist die Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Sie beträgt bei Verbrauchsteuern und -vergütungen ein Jahr und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§§ 169 Abs 2 Nr.1 AO, 170 Abs.1 AO). Bei Steuervergütungen, welche auf Antrag festgesetzt werden, beginnt die Frist für die Aufhebung oder Änderung dieser Festsetzung gem. 170 Abs. 3 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag gestellt wird.

Grundsätzlich ist der Entlastungsabschnitt das Kalenderjahr (§ 17b Abs. 2 S.1 StromStV bzw. § 100 Abs. 2 S.1 EnergieStV). Auf Antrag kann das Hauptzollamt jedoch den Kalendermonat als Entlastungsabschnitt zulassen. Solche monatlichen Entlastungsanträge stellen nach Ansicht des Finanzgericht Hamburg jeweils eigene, selbständige Anträge für die darin umfassten Energiemengen dar.

Im Falle der Klägerin endet die Festsetzungsfrist für die Monate Januar bis Oktober 2014 dementsprechend am 31.12.2015, da die Entlastungsanträge nach § 9b StromStG bzw. § 54 EnergieStG auf monatlicher Basis im Kalenderjahr 2014 gestellt wurden. Zum Zeitpunkt des Beginns der Außenprüfung im Jahr 2016 war die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten. Für die Zeiträume ab November 2014 endete die Festsetzungsjährung dagegen erst am 31.12.2016, da die Entlastungsanträge für diese Zeiträume im Jahr 2015 gestellt wurden.

Die Jahreskorrekturanträge nach §§ 9b StromStG und 54 EnergieStG aus dem Jahr 2015 wertet das Gericht als eigene Entlastungsanträge für bisher nicht entlastete Energiemengen des Jahres 2014, welche die Festsetzungsfrist für die im Kalenderjahr 2014 gestellten Anträge nach §§ 9b Stromsteuergesetz und § 54 EnergieStG nicht beeinflussen.

Der Änderung der Anträge nach §§ 10 StromStG und 55 EnergieStG steht demgegenüber die Verjährung der beiden Streitjahre nicht entgegen. Hier führen die monatlichen Anträge nach §§ 19 Abs. 2 Satz 1 StromStV und 101 Abs. 2 Satz 1 EnergieStV nur zu vorläufigen monatlichen Abrechnungszeiträumen. Antragsteller sind gesetzlich verpflichtet, einen das Kalenderjahr als Abrechnungszeitraum zusammenfassenden Jahresantrag zu stellen (§ 19 Abs. 3 StromStV und § 101 Abs. 3 EnergieStV), der konstitutive Wirkung für die Gewährung dieser Vergütungen hat. Die Festsetzungsfrist beginnt folglich mit Ablauf des Jahres, in dem die zusammenfassenden Jahresanträge gestellt werden, das heißt für das Jahr 2014 am 1.1.2016 und endet mit Ablauf des 31.12.2016, mithin nach Beginn der Außenprüfung.

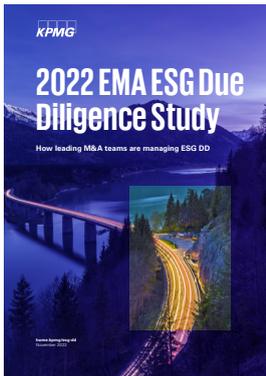
Das Finanzgericht Hamburg hat die Revision nicht zugelassen. |

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/2023/01/kpmg-accountingnews-2023-01_sec.pdf

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



Literaturtipps



2022 EMA ESG Due Diligence Study

Nachhaltiges Handeln gewinnt zunehmend an Bedeutung – in allen Bereichen unseres Lebens. Das gilt auch für Transaktionen im Bereich Mergers & Acquisitions. Ein wichtiger Schritt auf dem Weg zu einer erfolgreichen Übernahme ist eine valide Due Diligence, die Nachhaltigkeitsaspekte berücksichtigt.

Wir wollten wissen, welche Rolle die Nachhaltigkeit eines Unternehmens im Rahmen der Due Diligence bereits spielt. Daher haben wir im Sommer 2022 rund 150 Expert:innen befragt, online ebenso wie in qualifizierten Interviews. Die spannenden Ergebnisse haben wir in der englischsprachigen Publikation „2022 EMA ESG Due Diligence Study“ zusammengefasst.

Eins ist eindeutig: ESG, also Environmental (E), Social (S) und Governance (G), steht inzwischen weit oben auf der Agenda der Entscheidungsträger:innen bei Transaktionen. Dies gilt insbesondere für Akquisitionen von Finanzinvestor:innen, bei denen laut Umfrage 94% ESG bereits in ihre Überlegungen einfließen lassen. Dieser Wert überrascht nicht, denn Investor:innen sind bereit, für nachhaltige Unternehmen einen angemessenen Preis zu zahlen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/11/ema-esg-due-diligence-report.pdf>



23rd Annual Global Automotive Executive Survey

Drei von vier Manager:innen der Automobilindustrie gehen davon aus, dass steigende Zinsen, Inflation und Energiepreise ihr Geschäft im Jahr 2023 nachteilig beeinflussen werden. Dennoch ist die große Mehrheit optimistisch, in den nächsten fünf Jahren profitabel wachsen zu können (83%). Das hat eine weltweite KPMG-Umfrage unter mehr als 900 Vorstand:innen und Geschäftsführer:innen bedeutender Unternehmen der Automobilbranche in 30 Ländern ergeben.

Große Besorgnis äußern die Branchenexpert:innen hinsichtlich der Versorgung mit Rohstoffen und Komponenten – vor allem Halbleitern, Elektrostahl und Leichtbaumaterialien –, die für die Steigerung der Kraftstoffeffizienz und der Batteriereichweite von hoher Bedeutung sind. Über die Hälfte ist hier „sehr“ oder gar „extrem besorgt“. Zwei von drei Befragten sind der Ansicht, dass die Rückverlagerung von Produktionsstätten aus Schwellenländern zurück in die Industriestaaten (Reshoring) für die Lieferkettenstrategie „sehr“ oder gar „extrem wichtig“ ist (65%).

Über die Hälfte der Expert:innen meint zudem, dass ihr Unternehmen „sehr“ oder „extrem wahrscheinlich“ in den kommenden Jahren strategisch unbedeutende Geschäftseinheiten abstoßen dürfte (55%). Das sind deutlich mehr als noch vor einem Jahr (45%).

Kostenfreier Download des englischsprachigen Surveys unter: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2022/12/KPMG%2023rd%20Annual%20Global%20Automotive%20Executive%20Survey.pdf>



Digital Assets 2022

Wer investiert in Digital Assets, was sind die Präferenzen der Investor:innen und wie viel Geld legen sie an? Welche Wachstumspotenziale für Kryptobörsen lassen sich identifizieren?

Diese Fragen beantwortet unsere neue Studie „Digital Assets 2022“, die wir in Kooperation mit BTC-ECHO erstellt haben. Mehr als 2.000 Kryptoinvestor:innen aus Deutschland, Österreich und der Schweiz nahmen zwischen Oktober und November 2022 an der Befragung teil. Damit ist sie die bislang größte Studie zu dem Thema in der DACH-Region.

Die Studie zeigt, dass die typologisierten Kryptoinvestierenden mittleren Alters sind, eine überdurchschnittlich hohe Ausbildung besitzen und angestellt beschäftigt sind. Sie haben signifikante Beträge in Digital Assets angelegt und schätzen das Risiko dieser Investitionen mehrheitlich als eher gering ein. Acht von zehn Investierenden planen, ihr Geld auch künftig in Digital Assets anzulegen. Zudem stammt der Großteil der Studienteilnehmer:innen aus der nächsten Erbgeneration, sodass großes Potenzial für steigende Investitionen in Digital Assets besteht. Details zu diesen Themen lesen Sie in der Studie.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/digital-assets-2022>

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast Live:

Customs & Trade:

Das Update zum Jahresstart

(kostenpflichtige Veranstaltung)

2. Februar 2023

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

7. Februar 2023 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Anke Siegmund

T +49 40 32015-5344

ankesiegmund@kpmg.com

Webcast Live: Metaverse – virtuelle Parallelwelt, aber nicht ohne Steuern & Recht

9. Februar 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Franziska Jost

T +49 69 9587-1177

franziskajost@kpmg.com

Webcast Live-Reihe:

Tax Update Public

„Fokus: § 2b Umsatzsteuergesetz“

9. Februar 2023

„Fokus: Stadtwerke“

9. März 2023

„Fokus: Aktuelles zur Gemeinnützigkeit“

9. April 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anke Siegmund

T +49 40 32015-5344

ankesiegmund@kpmg.com

Webcast Live: Nachhaltigkeit – High-Level Berichtsstruktur nach CSRD-Regularien

9. Februar 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Josephine Heller

T +30 2068-1210

josephineheller@kpmg.com

Webcast Live: MoPeG – individuell und kostentransparent Ihre Anpassungsbedarfe identifiziert!

14. Februar 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Franziska Jost

T +49 69 9587-1177

franziskajost@kpmg.com

Webcast Live:

Das Metaverse: Quantensprung für den Einkauf

15. Februar 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Franziska Jost

T +49 69 9587-1177

franziskajost@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Smarte Software Deals: Worauf es bei M&A im Software-Bereich ankommt

„Auf die richtigen KPIs kommt es an“

15. Februar 2023

„Technische Risiken begrenzen, digitale Chancen nutzen“

15. März 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Josephine Heller

T +49 30 2068-1210

josephineheller@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Immobilien + Innovationen

„Einzelhandel + Mobile Data“
15. Februar 2023

„Prüfung + Digital Finance“
29. März 2023

„Valuation + Data Analytics“
3. Mai 2023

„Steuern + Automatisierung“
7. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Konstanze Olbrich

T +49 69 9587-6691

kolbrich@kpmg.com

Webcast Live: Corporate Digital Responsibility: Die Chancen einer digitalen Ethik

16. Februar 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

Webcast Live:

Tax-Update I/2023

(kostenpflichtige Veranstaltung)

1. März 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

Webcast Live:

Trade Compliance: ESG im Kontext von Exportkontrolle, Zoll und Verbrauchsteuern

22. März 2023

Ihr Ansprechpartner:

Marco Waldraff

T +49 69 9587-6846

mwaldruff@kpmg.com

Umsatzsteuer 2023: Hybride Jahrestagung

(kostenpflichtige Veranstaltung)

23. Mai 2023 in Frankfurt a. M. oder wahlweise online

Ihre Ansprechpartnerin:

Birgit Müller

T +49 30 2068-4763

birgitmüller@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

Stephan Ludwig

Tersteegenstraße 19-23
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-8206

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.

© 2023 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.