

KPMG-Mitteilungen

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

März 2023

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns	3
Voraussetzungen für eine freiwillige Einlage nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	4
Zuordnung von Betriebsausgaben bei Anrechnungsermittlung ausländischer Quellensteuer	4
Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags	5
Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Handel	6
Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Luxusfahrzeugen	7
Kein Vorsteuerabzug für bürgerliche Kleidung	7
Zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung	8
Abrechnung mit zu hohem Steuerausweis	9
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	11
Strom- und Energiesteuer – Verlängerung der beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen für Steuerentlastungen/-begünstigungen	11
Literaturtipps	14
KPMG-Veranstaltungen	15
Impressum	16

Editorial



Jürgen Lindauer
Tax, Frankfurt am Main

Bis zum 31.1.2023 waren alle Immobilieneigentümer verpflichtet, eine Grundsteuererklärung abzugeben. Trotz der Tatsache, dass viele Steuerpflichtige auch zu diesem Stichtag die Erklärung noch nicht eingereicht haben, hat lediglich Bayern die Abgabefrist um drei Monate auf den 30.4.2023 verlängert. Baden-Württemberg räumt eine sogenannte Kulanzzeit ein, die auch eine Abgabe bis zum 31.3.2023 sanktionslos zulässt.

Für alle anderen Bundesländer gilt, dass die Finanzämter bei Abgabe nach dem 31.1.2023 grundsätzlich einen Verspätungszuschlag festsetzen können, der 25 Euro pro Monat für jede wirtschaftliche Einheit beträgt.

Gegenwärtig wird nicht mit einer sofortigen Festsetzung von Verspätungszuschlägen gerechnet. Vielmehr ist davon auszugehen, dass zunächst Erinnerungsschreiben verschickt werden und gegebenenfalls erst nach Ostern weitergehende Maßnahmen wie Schätzungen, Verspätungszuschläge oder Zwangsgelder drohen.

Sofern die Erklärungen fristgerecht eingereicht wurden, ergehen jetzt auch die ersten Bescheide. Diese sehen bislang keinen Vorbehalt der Nachprüfung vor, sodass sie mit Ablauf der Festsetzungsfrist bestandskräftig werden. Fraglich ist daher, ob grundsätzlich gegen jeden Bescheid auf Grund einer möglichen Verfassungswidrigkeit Einspruch eingelegt werden sollte, um diesen „offen“ zu halten.

Derzeit gibt es für kein Grundsteuermodell eine gesicherte Erkenntnis, dass es verfassungswidrig oder -konform ist. Weicht die neue Bemessungsgrundlage erheblich von der bisherigen ab, so dass eine hohe Mehrbelastung droht, so ist ein Einspruch grundsätzlich empfehlenswert. Ist bereits ein Klageverfahren gegen das einschlägige Grundsteuermodell anhängig, kann auf dieses verwiesen und Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Selbst wenn das BVerfG nochmals eine Verfassungswidrigkeit feststellen sollte, ist eine rückwirkende Änderung nicht zwingend. Indiz hierfür sind die bisherigen Urteile des BVerfG zur Vermögen-, Erbschaft- und Grundsteuer, die allesamt das alte Recht bis zu bestimmten Fristen für weiterhin anwendbar erklärten und den Gesetzgeber aufgefordert haben, bis zu einem bestimmten Stichtag in der Zukunft für eine verfassungskonforme Regelung zu sorgen. Hiervon ist auch insbesondere vor dem Hintergrund der Kassenlage der Gemeinden auszugehen; stellt doch die Grundsteuer, ein Drittel des Steueraufkommens der Gemeinden dar. Ein rückwirkender Wegfall von Einnahmen hätte insofern gravierende Auswirkungen für die Gemeinden.

Ungeachtet dessen bleibt zu hoffen, dass sich die Finanzverwaltung besinnt und die Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stellt, so dass keine Veranlassung mehr für vorsorgliche hektische Einsprüche gegeben ist.

I Einkommensteuer

Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns

Der BFH beschäftigt sich im Urteil vom 19.7.2022 (DStR 2023 S. 23) mit der Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung eines Reihenhauses als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist, soweit er auf tageweise fremdvermietete Zimmer entfällt. Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, so ist nach Ansicht des BFH der Veräußerungsgewinn insoweit nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf tageweise an Dritte vermietete Räume entfällt. Eine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze für eine unschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte besteht nicht. Aufteilungsmaßstab für die Ermittlung des steuerbaren Anteils am Veräußerungsgewinn ist das Verhältnis der Wohnflächen zueinander.

Im Streitfall erwarben die Kläger (K) mit Kaufvertrag vom 12.4.2011 ein Reihenhaus, das sie mit ihren Kindern bewohnten. In den Jahren 2012 bis 2017 vermieteten sie zwei Zimmer im Dachgeschoss des Hauses tageweise an Messegäste und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mit notariellem Vertrag vom 16.11.2017 veräußerten K die Immobilie. Der Kaufpreis floss ihnen im Jahr 2018 zu. Das Finanzamt unterwarf den Veräußerungsgewinn teilweise der Besteuerung. Es nahm an, dass das gesamte Dachgeschoss zeitweise vermietet worden sei und ermittelte die Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft unter Berücksichtigung der Fläche des Dachgeschosses. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt. Es sah den Veräußerungsgewinn insgesamt als nicht steuerbar an.

Der BFH hob das erstinstanzliche Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Zu den sonstigen Einkünften zählen auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Dazu gehören Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen

Anschaffung/Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (Alt. 1) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (Alt. 2) genutzt wurden.

Nach Ansicht des BFH liegt eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Danach schließt die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ aus, soweit der Mieter die vermieteten Räume unter Ausschluss des Vermieters nutzt. Die vorübergehende Nutzung einzelner Räume durch fremde Dritte schließt die Anwendung der Alt. 1 aber nicht insgesamt aus. Das Kriterium der Ausschließlichkeit ist auf die zeitlich durchgängige, nicht auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts bezogen.

Der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist danach nicht erfüllt, soweit die Wohnung im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich, also zeitlich durchgängig, zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist. Nur soweit das nicht der Fall war, liegt ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vor. Das Finanzgericht hat den Veräußerungsgewinn trotz der tageweisen Vermietung der Räume im Dachgeschoss rechtsfehlerhaft insgesamt von der Besteuerung ausgenommen. Soweit die Mieter jedoch die vorübergehend überlassenen Wohnräume unter Ausschluss des Vermieters genutzt haben, ist das Merkmal der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ nicht erfüllt. Unschädlich ist hingegen die Überlassung von Bad und Flur zur Mitbenutzung durch die Mieter. Die Feststellungen des Finanzgerichts reichen aber nicht aus, um den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns ermitteln zu können. Dazu wird das Finanzgericht den Anteil der zur Alleinnutzung überlassenen Wohnfläche (zwei Räume im Dachgeschoss) ermitteln und zur Gesamtwohnfläche ins Verhältnis setzen. ■

Voraussetzungen für eine freiwillige Einlage nach § 15a Abs.1 Satz 1 EStG

Der BFH kommt im Urteil vom 10.11.2022 (DStR 2023 S. 80) zum Ergebnis, dass ein Kommanditist sein Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs.1 Satz 1 EStG auch durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage erhöhen kann. Eine derartige freiwillige Einlage ist allerdings nur dann gegeben, wenn sie gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig ist. Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem variablen Eigenkapitalkonto nur unter bestimmten Bedingungen zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens. Dies ist der Fall, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt.

Nach § 15a Abs.1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Der Betrag, in Höhe dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, erhöht danach den zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs festzustellenden verrechenbaren Verlust. Nach § 15a Abs.1a EStG führen nachträgliche Einlagen keinesfalls zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlusts. Sie führen auch nicht zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahrs, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (Satz 1).

Einlage nach § 15a EStG kann auch eine – über die Pflichteinlage hinaus – geleistete, gesellschaftsvertraglich gestattete freiwillige Einlage eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen sein. Die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf dem variablen (Eigen-)Kapitalkonto II führt nur dann zu einer Einlage, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen handelt. Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuweisen sein.

Im Streitfall schlossen die Klägerin (K), eine GmbH & Co. KG, mit einem Kommanditisten (B) am 13.12.2008 eine nachträgliche Vereinbarung. Danach hat der B als Gesellschafter der K eine Ein-

lage in das Kommanditkapitalkonto von 185.000 Euro zu erbringen. Ein Zahlungsvorgang kann hierbei unterbleiben. Der Vollzug der Beschlüsse erfolgt durch zeitnahe Umbuchung in der Finanzbuchhaltung der Gesellschaft. Auf der Grundlage dieser Vereinbarungen wurde ein Betrag von 185.000 Euro als Einlage auf dem Konto „Variables Kapital des B“ gebucht. Die so gebuchte Einlage behandelte die K in ihrer Steuererklärung für das Streitjahr 2008 als eine das Eigenkapitalkonto des B erhöhende Einlage. Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass die im Jahr 2008 vorgenommene Einlagebuchung nicht nach § 15a EStG zu berücksichtigen sei und erließ geänderte Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide 2008. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat die B im Streitjahr keine freiwillige Einlage nach § 15a EStG von 185.000 Euro geleistet. Die Entscheidung des Finanzgerichts war daher aufzuheben. Der Gesellschaftsvertrag der K sieht – neben einer Pflichteinlage – vor, dass die Kommanditisten eine Sacheinlage in Gestalt ihrer Geschäftsanteile an der Komplementärgesellschaft zu erbringen haben. Eine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit einer (weiteren) freiwilligen Einlage der Kommanditisten enthält der Gesellschaftsvertrag nicht.

Eine Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten kann auch nicht den Regelungen zu den Gesellschafterkonten entnommen werden. Der Gesellschaftsvertrag eröffnet für Gesellschafter zwar die Möglichkeit, auf der Grundlage eines (wirksamen) Beschlusses der Gesellschafter freiwillige Einlagen in das Gesamthandsvermögen zu erbringen. Dass ein solcher Beschluss gefasst worden ist, hat das Finanzgericht jedoch nicht festgestellt. Die Vereinbarung vom 13.12.2008 kann nicht als Gesellschafterbeschluss über eine (freiwillige) Einlage des B verstanden werden. Eine Zustimmung aller Gesellschafter zu einer freiwilligen Einlage des B kann auch nicht aus einer Feststellung des Jahresabschlusses der K gefolgert werden. Die weder von den Regelungen des Gesellschaftsvertrags noch von einem wirksamen Gesellschafterbeschluss gedeckte Buchung hat keine Einlage nach § 15a Abs.1 Satz 1 EStG bewirkt, die zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der im Streitjahr angefallenen Verluste des B führt. **I**

Zuordnung von Betriebsausgaben bei Anrechnungsermittlung ausländischer Quellensteuer

Der BFH hat im Urteil vom 17.8.2022 (DStR 2023 S.132) entschieden, dass die im Rahmen der Ermittlung der Höhe der anzurechnenden ausländischen Quellensteuern maßgebende Regelung des

§ 34c Abs.1 Satz 4 EStG mit der Bezugnahme auf die „diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen“ einen spezifischen Veranlassungszusammenhang enthält. Dieser Veranlassungszusammenhang begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht.

Im Streitfall ist die Klägerin (K) eine inländische GmbH, die 100 % der Anteile an der X in der Volksrepublik China hält. Im Streitjahr 2011 erzielte K aus den an X überlassenen Entwicklungsergebnissen Lizenzentnahmen, auf die in China in einer Höhe von 10 % Quellensteuer einbehalten wurde. Im Zusammenhang mit diesen Lizenzentnahmen waren im Streitjahr Betriebsausgaben angefallen. Für laufende und noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizenzentnahmen aus China geführt haben, waren im Jahr 2011 bereits weitere Aufwendungen entstanden.

Mit Erlass des Körperschaftsteuerbescheids 2011 beantragte K, die in China gezahlte Quellensteuer von 10 % sowie zusätzliche fiktive Quellensteuer von 5 % anzurechnen. Dazu erstellte sie eine Höchstbetragsrechnung, nach der die chinesische Quellensteuer auf die inländische Körperschaftsteuer anzurechnen sei. Die Aufwendungen für die laufenden Entwicklungsarbeiten, deren Ergebnisse erst später zu Überlassungsverträgen mit X geführt hätten, seien für Zwecke der Höchstbetragsrechnung nicht in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte aus China einzubeziehen.

Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass es für Zwecke der Anrechnung nach § 34c Abs.1 EStG geboten sei, sämtliche Betriebsausgaben bei der Ermittlung der chinesischen Einkünfte zu berücksichtigen, die im Streitjahr aus derselben Einkunftsquelle angefallen seien. Somit seien auch solche Betriebsausgaben des Streitjahrs für andere Projekte einzubeziehen, bei denen es wegen der mehrjährigen Projektentwicklung erst in späteren Jahren zur Erzielung von Lizenzentnahmen komme. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die chinesische Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer der K anzurechnen ist. Art. 24 Abs. 2 Buchst. b DBA-China sieht bei einer in Deutschland ansässigen Person die Anrechnung der in China einbehaltenen Quellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer vor. Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d EStG genannten Arten zum Gewinn eines inländischen Betriebs, sind bei ihrer Ermitt-

lung Betriebsausgaben abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

§ 34c Abs.1 Satz 4 EStG enthält eine spezielle Regelung für ausländische Einkünfte im Sinne der in § 34d Nr. 7 EStG genannten Art, also für Einkünfte aus der Rechteüberlassung zur Nutzung in einem ausländischen Staat, sofern sie zum Gewinn eines inländischen Betriebs gehören. Der Abzug von Betriebsausgaben setzt danach in sachlicher Hinsicht einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit (konkreten) „Einnahmen“ voraus. Entgegen der Ansicht des Finanzamts stellt die gesetzliche Regelung damit nicht allgemein auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften oder einer Einkunftsart ab. Darüber hinaus wird der Abzug von Betriebsausgaben bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags aber auch in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Die Vorinstanz weist zutreffend darauf hin, dass der Regelung eine streng veranlassungszeitraumbezogene Betrachtungsweise zugrunde liegt. Diese fragt nur danach, ob Einnahmen eines konkreten Veranlassungszeitraums in derselben Zeitspanne konkrete Betriebsausgaben gegenüberstehen. Die im Streitfall vom Finanzamt reklamierten weiteren Betriebsausgaben im Rahmen der Höchstbetragsrechnung stehen dagegen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Lizenzentnahmen des Streitjahrs. Die Würdigung des Finanzgerichts, dass sich die streitigen Aufwendungen auf ggf. künftig entstehende Lizenzen bzw. künftige Lizenzentnahmen beziehen, ist nicht zu beanstanden. ■

■ Solidaritätszuschlag

Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

Der BFH ist im Urteil vom 17.1.2023 (DStR 2023 S.190) zum Ergebnis gekommen, dass der Solidaritätszuschlag in 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig war. Das SolZG 1995 in der Fassung vom 1.12.2020 verstößt nicht gegen Art. 3 Abs.1, Art. 6 Abs.1 oder Art. 14 GG.

Im Streitfall ging es um die Frage, ob die Erhebung des Solidaritätszuschlags nach dem SolZG 1995 in den Jahren 2020 und 2021 gegen Verfassungsrecht verstößt. Nach Auffassung des BFH ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die angefochtenen Bescheide über Solidaritätszuschlag für 2020 und Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag für 2021 einfachgesetzlich nicht zu beanstanden sind. Die Klage war daher abzuweisen.

Der erkennende Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit des SolZG 1995 überzeugt. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs.1 GG kommt daher nicht in Betracht. Die Vorschriften des SolZG 1995 verstoßen nicht gegen das Grundrecht aus Art. 2 Abs.1 GG, nur aufgrund solcher Vorschriften mit einem Nachteil belastet zu werden, die formell und materiell verfassungsgemäß sind. Das SolZG 1995 ist sowohl in formeller Hinsicht als auch in materieller Hinsicht verfassungsgemäß zustande gekommen. Mit der Einführung des SolZG 1995 hat der Bund seine Gesetzgebungszuständigkeit nicht überschritten.

Durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags mit einem Zuschlagsatz von 5,5 % wird die Finanzordnung des Grundgesetzes nicht in verfassungswidriger Weise beeinträchtigt. Ferner ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen. Die Ergänzungsabgabe hat die Funktion, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes ohne Erhöhung der Verbrauchsteuern zu decken. Dabei ist es unerheblich, ob die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag zweckgebunden für den „Aufbau Ost“ verwendet wurden. Schließlich liegt kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 2 und 3 GG) in Gestalt nicht hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit vor.

Der Gesetzgeber war verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, das SolZG wegen der fehlenden zeitlichen Befristung mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2020 aufzuheben. Der Solidaritätszuschlag kann als Ergänzungsabgabe für eine längere Zeit erhoben werden. Der – als fiskalische Begrenzung fungierende – von der Normallage abweichende Finanzbedarf des Bundes ist derzeit auch noch gegeben. Denn der wiedervereinigungsbedingte Finanzbedarf des Bundes besteht auch in den Jahren 2020 und 2021 fort. Mit der Annahme eines fortbestehenden Rechtfertigungsgrundes für die Ergänzungsabgabe korrespondiert die dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 zugrunde liegende Erwägung eines sinkenden Finanzbedarfs. Die Absenkung des Solidaritätszuschlags (schrittweiser Abbau durch Anhebung der Freigrenze und der Milderungsgrenze) ab 2021 und der vom Gesetzgeber in Aussicht gestellte Wegfall der Ergänzungsabgabe zu einem späteren Zeitpunkt stellt eine folgerichtige Reaktion des Steuergesetzgebers dar.

Wenngleich rund 90 % der Steuerpflichtigen seit dem Veranlagungszeitraum 2021 vom Solidaritätszuschlag freigestellt sind, ergibt sich daraus kein Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG. Die ab 2021 bestehende Staffelung des Solidaritätszuschlags (Freigrenze mit Gleitzzone) ist gleichheitsrechtlich

nicht zu beanstanden. Sie ist im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs.1 GG) gerechtfertigt. Ferner kann der Senat keinen Verstoß gegen Art. 6 Abs.1, Art. 3 Abs.1 GG feststellen. Zwar mag sich aus der Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2021 ergeben, dass in bestimmten Fällen die Einzelveranlagung günstiger ist als die Zusammenveranlagung. Derartige Reflexwirkungen sind jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Schließlich liegt kein Verstoß gegen Art. 14 GG vor. Der Zugriff auf das durch Art. 14 Abs.1 Satz 1 GG geschützte Eigentum ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt, weil die Regelungen des SolZG 1995 als Inhalts- und Schrankenbestimmungen nach Satz 2 der Norm die Belastung mit einem Solidaritätszuschlag ermöglichen. |

■ Gewerbesteuer

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Handel

Der BFH hat im Urteil vom 1.6.2022 (DStR 2023 S. 26) entschieden, dass eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse unter bestimmten Bedingungen nicht in Betracht kommt. Dies ist der Fall, wenn das Vertragsverhältnis neben der Überlassung des Gebrauchs auch umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertragsselemente enthält und das Mietvertragsselement dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gibt. Demgegenüber kommt der BFH für den Fall, dass ein Handelsunternehmen seinem mit ihm in einer dauerhaften Geschäftsbeziehung stehenden Lieferanten vorgibt, dass dieser die Ware in einem bestimmten Steigentyp zu liefern hat, grundsätzlich zu einer gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungspflicht. In der zuletzt genannten Fallkonstellation führt eine wiederholte Anmietung dieses Steigentyps bei unterstelltem Eigentum zur Annahme von Anlagevermögen.

Im Streitfall vertreibt und vermarktet die Klägerin (K), eine GmbH, die Gemüse- und Obstprodukte einer von Landwirten gebildeten Erzeugerorganisation. Für das (Streit-)Jahr 2011 setzte das Finanzamt im geänderten Gewerbesteuermessbescheid ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen von beweglichen Wirtschaftsgütern nach § 8 Nr.1 GewStG an. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH ist die Revision des Finanzamts nur für eine Fallkonstellation begründet. Im Übrigen wird sie zurückgewiesen. Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Klage trotz der Feststellung des

Messbetrags auf null zulässig war; denn auch ein sogenannter Nullbescheid löst aufgrund der Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid eine Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO aus.

Gemäß dem BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die K an die H keine hinzu-rechnenden Miet- oder Pachtzinsen gezahlt hat. Enthält die Vereinbarung wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente, so kommt es darauf an, ob mehrere trennbare Hauptpflichten vorliegen oder ob die Hauptpflichten miteinander verschmelzen und damit ein Vertrag eigener Art gegeben ist. Zutreffend hat das Finanzgericht im Rahmen seiner Würdigung auf Grundlage des von ihm für glaubhaft erachteten Vortrags der K berücksichtigt, dass die bei der Kalkulation des Entgelts auf Transport- und Depotdienstleistungen (Lagerung/Reinigung) entfallenden Kosten die reinen Leergutkosten (Abschreibung, Verzinsung, Reparatur, Ersatz), die das Mietvertragsselement betreffen würden, bei weitem übersteigen.

Hingegen ist die Revision des Finanzamts begründet, soweit das Finanzgericht entschieden hat, dass die an L gezahlten Entgelte für die Überlassung ihrer Mehrwegsteigen nicht hinzuzurechnen sind, weil diese Steigen nicht zum fiktiven Anlagevermögen der K gehören würden. Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich nach Meinung des BFH an der Zweckbestimmung im Betrieb. Ein Gegenstand kann auch dann dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird. Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente „dauernd“ nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer“ verstanden werden. In dieser Fallkonstellation hat die L der K stets denselben Steigentyp vorgegeben. Die L wurde offenbar auch nicht nur ganz gelegentlich beliefert. Ein langfristiger Eigentumserwerb an dem vorgegebenen Steigentyp wäre daher für die K wirtschaftlich sinnvoll gewesen. |

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Luxusfahrzeugen

Das BFH-Urteil vom 8.9.2022 (DStR 2023 S. 30) betrifft den Vorsteuerabzug einer GmbH aus dem Erwerb von zwei hochpreisigen Fahrzeugen. Die GmbH war nur als Komplementär-GmbH tätig und erzielte hieraus eine Haftungsvergütung von 2.500 Euro jährlich. In der Bilanz wurden die Fahrzeuge als Umlaufvermögen bilanziert und eine

Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsführer passiviert, der die Fahrzeuge vom Konto seines Einzelunternehmens vor Ausgliederung bezahlte. Beide Fahrzeuge wurden verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt. Der Erwerb erfolgte als Wertanlage mit dem Ziel eines späteren Verkaufs.

Der BFH verneint einen Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines PKW steht einem Unternehmer mit andersartiger Haupttätigkeit nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird. Die bloße Verkaufsabsicht bei Erwerb genügt nicht, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzunehmen.

Ferner spricht die Lagerung eines nicht angemeldeten Fahrzeugs für dessen Einordnung als Sammlerstück. Autosammler sind nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 29.6.1987 (BStBl. II 1987 S. 744) und vom 16.7.1987 (BStBl. II 1987 S. 752) im Regelfall keine Unternehmer. Daran ändert sich nichts dadurch, dass das Sammeln durch eine GmbH erfolgt, die daneben eine völlig andere wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Auch wenn die GmbH in einem engen Marktumfeld für hochpreisige Fahrzeuge nicht wie ein Gebrauchtwagenhändler ein Geschäftslokal unterhalten und regelmäßig Anzeigen schalten musste, fehlen jegliche Hinweise darauf, dass sie hinsichtlich der in Rede stehenden Fahrzeuge wie ein Händler tätig war oder aus der Nutzung der erworbenen Fahrzeuge Einnahmen erzielen wollte. |

Kein Vorsteuerabzug für bürgerliche Kleidung

Das BFH-Urteil vom 24.8.2022 (DStR 2023 S. 93) betrifft den Vorsteuerabzug für bürgerliche Kleidung. Im Streitfall war ein Ehepaar als Trauerredner und Trauerbegleiter tätig. Beide zogen die in Rechnungen für die Anschaffung, Änderung, Reparatur und Reinigung von Kleidung (unter anderem Anzüge, Hemden, Röcke, Kleider, Mäntel, Blusen, Pullover, Hosen, Jacken, Krawatten, Schals, Schuhe) ausgewiesene Steuer als Vorsteuer ab. Zuletzt machte das Ehepaar die streitigen Vorsteuerbeträge jeweils nur noch zur Hälfte geltend.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen nicht abziehbar sind. Nicht abziehbar sind nach § 15 Abs.1a Satz 1 UStG Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 12 Nr.1 EStG gilt. Nach dem durch die Verweisung des § 15 Abs.1a Satz 1 UStG in Bezug genommenen § 12 Nr.1 Satz 2 EStG

erfasst das Abzugsverbot Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei den Aufwendungen der Eheleute handelt es sich um derartige Aufwendungen im Sinne des § 12 Nr.1 Satz 2 EStG. Denn nach dem zwischen den Beteiligten zur Einkommensteuer ergangenen BFH-Urteil vom 16.3.2022 (DStR 2022 S.1253) sind Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung nach § 12 Nr.1 Satz 2 EStG grundsätzlich nicht abziehbar. Anderes gilt nur für „typische Berufskleidung“, die nicht auch zu privaten Anlässen getragen werden kann. Letzteres ist im Streitfall zu verneinen, wobei der BFH zur Vermeidung von Wiederholungen auf dieses BFH-Urteil verweist.

Der BFH lässt offen, ob das Abzugsverbot des § 15 Abs.1a Satz 1 UStG i.V.m. § 12 Nr.1 EStG unionsrechtskonform ist. In Betracht kommt dabei, dass das Abzugsverbot entweder gegen die sogenannte Stillhalteklausele des Art. 176 Abs. 2 MwStSystRL verstößt, wonach bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Art. 176 Abs.1 MwStSystRL die Mitgliedstaaten (nur) alle Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs beibehalten können, die (bereits) am 1.1.1979 vorgesehen waren, oder dass die Nichtabziehbarkeit der Vorsteuerbeträge Art. 176 Abs.1 Satz 2 MwStSystRL entspricht, wonach in jedem Fall diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben (wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen).

Eine sachliche Auseinandersetzung mit der Frage der Unionsrechtskonformität war im Streitfall nicht geboten, da die Eheleute sich nicht auf die Bestimmungen der MwStSystRL berufen haben. Dies wäre jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls erforderlich gewesen, da im Trennungs- und Verweisungsbeschluss vom 13.12.2021 – VIII R 33/18 ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs.1a Satz 1 UStG i.V.m. § 12 Nr.1 EStG zumindest in Teilen des Schrifttums für unionsrechtswidrig gehalten wird. Bei dieser Sachlage ist es dem BFH verwehrt, eine Berufung der Eheleute auf das für sie unter Umständen günstigere Unionsrecht zu unterstellen.

Der Ehemann ist auch nicht insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als er der Ehefrau als seiner Arbeitnehmerin schwarze Kleidung zur Ausübung ihrer Tätigkeit überließ. Der BFH verneint

nach den Verhältnissen des Streitfalls einen tauschähnlichen Umsatz und bejaht eine dem Vorsteuerabzug entgegenstehende unentgeltliche Wertabgabe. **I**

Zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Der BFH hat mit Urteil vom 29.9.2022 (DStR 2003 S. 91) zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen Stellung genommen.

Im Streitfall ist der Kläger mit der Vermietung von Grundstücken unternehmerisch tätig. Seit dem Jahr 2011 vermietet der Kläger ein Grundstück im Inland umsatzsteuerfrei und gab im Streitjahr 2016 keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Ab dem Veranlagungszeitraum 2014 errichtete der Kläger auf einem von ihm erworbenen Grundstück ein Wohn- und Bürogebäude. Die Büroräume vermietete der Kläger seit Fertigstellung mit Vertrag vom 1.5.2016 unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an die C-GmbH. Für den Monat Mai 2016 war keine Miete, ab Juni 2016 eine Miete von 550 Euro zusätzlich Umsatzsteuer vereinbart. Die in den Jahren 2015 und 2016 angefallenen und auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten enthielten Vorsteuerbeträge, für die der Kläger mit der am 27.12.2017 abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2016 den Vorsteuerabzug begehrte.

Die Umsatzsteuer-Sonderprüferin war der Auffassung, die Frist zur Zuordnung sei nicht gewahrt und der Vorsteuerabzug zu versagen, da die Zuordnung des vermieteten Gebäudeteils zum Unternehmensvermögen erst mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2016 am 27.12.2017 dokumentiert worden sei. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Umsatzsteuer-Sonderprüferin und versagte in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.5.2018 dem Kläger den begehrten Vorsteuerabzug. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Der BFH hat die Revision als begründet angesehen und bestätigt seine in den beiden Urteilen vom 4.5.2022 (DStRE 2022 S. 931 und DStR 2022 S.1307) getroffene Rechtsprechung. Steht anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist (im Streitfall: 31.5. des Folgejahrs) erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt. Die so verstandene Frist ist verhältnismäßig. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert, weil er nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH

ohnehin beim Erwerb wählen muss, ob er als Steuerpflichtiger handelt, und dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Das Urteil des Finanzgerichts steht mit dieser BFH-Rechtsprechung nicht im Einklang. Die Zuordnung zum Unternehmen ist vorliegend in mehrfacher Weise dokumentiert. Der im Mai 2016 erfolgte Abschluss des Mietvertrags über eine Vermietung zusätzlich Umsatzsteuer an die C-GmbH ab Juni des Streitjahrs dokumentiert unzweideutig die Absicht zur unternehmerischen Nutzung innerhalb der Zuordnungsfrist. Zudem ist bereits in den Bauplänen ein Teil des geplanten umbauten Raums als Bürofläche ausgewiesen. Ferner hat der Kläger in dem Fragebogen zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes auf den 1.1.2017 gegenüber dem Finanzamt bereits am 12.8.2016 erklärt, dass von der Gesamtwohnfläche ein bestimmter Teil gewerblich/freiberuflich als Büro genutzt werde.

Es besteht für das Streitjahr aber nur die Berechtigung zum Abzug der 2016 angefallenen Steuern. Denn der Unternehmer muss die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann; er kann sie nicht erst in späteren Besteuerungszeiträumen geltend machen. **I**

Abrechnung mit zu hohem Steuerausweis

Der EuGH hat auf Vorlage des österreichischen Bundesfinanzgerichts mit Urteil vom 8.12.2022 „Finanzamt Österreich“ (DStR 2022 S. 2621) zur Auslegung von Art. 203 MwStSystRL Stellung genommen.

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft einen Rechtsstreit zwischen der P GmbH, die einen Indoor-Spielplatz betreibt, und dem Finanzamt Österreich wegen der Ablehnung eines Antrags auf Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung von der P GmbH durch das Finanzamt. Die Berichtigung sollte erfolgen, da die P GmbH in ihren Rechnungen einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hatte, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet worden war (20 statt 13 Prozent). Kunden der P GmbH waren ausschließlich Endverbraucher, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen. Eine Rechnungsberichtigung gegenüber diesem Personenkreis war faktisch unmöglich.

Nach Art. 203 MwStSystRL wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist (zur Rechtslage in Deutschland siehe § 14c UStG). Art. 203 MwStSystRL soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vor-

steuerabzug ergeben kann. Art. 203 MwStSystRL kommt folglich zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Art. 203 MwStSystRL unterscheidet sich damit insofern von Art. 193 MwStSystRL, als Art. 193 MwStSystRL in Verbindung mit Art. 220 Abs.1 MwStSystRL den Fall betrifft, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung mit korrektem Mehrwertsteuerbetrag gemäß Art. 220 Abs.1 MwStSystRL ausgestellt hat, wonach ein Steuerpflichtiger, der an einen anderen Steuerpflichtigen einen Gegenstand steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, diesem anderen Steuerpflichtigen eine Rechnung ausstellen muss. In diesem Fall wird die Mehrwertsteuer nach Art. 193 MwStSystRL von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der eine solche Lieferung oder Dienstleistung an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt hat.

Daraus folgt, dass Art. 203 MwStSystRL nur auf eine Steuerschuld anwendbar ist, die höher ist als die Steuerschuld in den Fällen, in denen Art. 193 MwStSystRL anwendbar ist, und dass er daher nicht die Fälle erfasst, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer korrekt ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt Art. 203 MwStSystRL nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt. In diesem Fall liegt nämlich eine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da ein Steuerpflichtiger, dem eine solche Rechnung ausgestellt wird, sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben könnte, ohne dass die zuständige Steuerbehörde in der Lage wäre, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind.

Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens mit der Begründung ausgeschlossen, dass die Kunden der P GmbH im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher gewesen seien, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Somit ist festzustellen, dass Art. 203 MwStSystRL in einem solchen Fall nicht anwendbar ist.

Der EuGH kommt deshalb zum Ergebnis, dass ein Unternehmen, das eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den zu

Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Einer Rechnungsberichtigung bedurfte es somit nicht. ■

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/2023/02/kpmg-accountingnews-2023-02_sec.pdf

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



Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Strom- und Energiesteuer – Verlängerung der beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen für Steuerentlastungen/-begünstigungen

Staatliche Beihilfen sind gemäß dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) Begünstigungen gleich welcher Art, die dazu geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen. Beihilfen an Unternehmen sind nach dem AEUV deshalb grundsätzlich verboten, da diese negativen Auswirkungen auf den Wettbewerb innerhalb der Europäischen Union haben können. Ausnahmen vom allgemeinen Beihilfeverbot können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen werden.

Auch bestimmte strom- bzw. energiesteuerliche Begünstigungen sind als staatliche Beihilfen anzusehen, da sie geeignet sind, den begünstigten Unternehmen wirtschaftliche Vorteile zu verschaffen. Im Bereich der Strom- bzw. Energiesteuer sind deshalb nach Maßgabe der Europäischen Kommission nach der Allgemeinen Gruppenfreistellungs-

verordnung (AGVO) sogenannte Freistellungsanzeigen für die Steuerbegünstigungen notwendig. Diese sind grundsätzlich befristet.

Die AGVO soll Regierungen der EU-Mitgliedstaaten ermöglichen, Unternehmen höhere Beträge an öffentlichen Geldern zukommen zu lassen, ohne dass vorab Genehmigungen der Europäischen Kommission eingeholt werden müssten. Grundsätzlich müssen staatliche Beihilfen, mit Ausnahme sehr kleiner Beträge, vor ihrer Gewährung bei der Kommission angemeldet und genehmigt werden. Diese Freistellung dient der Verringerung des Verwaltungsaufwands für nationale und lokale Behörden.

Auf Grundlage des Art. 44 AGVO, wurden die beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen für die nachstehend aufgeführten Steuerbegünstigungen und Steuerentlastungen im Bereich der Strom- bzw. Energiesteuer erneut abgegeben, so dass sie deren Gültigkeit wie nachstehend verlängert.

Rechtsgrundlage	Steuerbegünstigung	Gültigkeit der Freistellungsanzeige
§ 3 EnergieStG	Steuerbegünstigung für begünstigte Anlagen	vom 1.1.2023 bis 30.6.2024
§ 3a EnergieStG	Steuerbegünstigung für sonstige begünstigte Anlagen (Hafendiesell)	vom 1.1.2023 bis 30.6.2024
§ 53a Abs.1 und Abs. 4 EnergieStG	Teilweise Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme	vom 12.12.2022 bis 30.6.2024
§ 54 EnergieStG	Steuerentlastung für Unternehmen	vom 1.1.2023 bis 31.12.2023
§ 55 EnergieStG	Steuerentlastung für Unternehmen in Sonderfällen (Spitzenausgleich)	vom 1.1.2023 bis 31.12.2023
§ 9b StromStG	Steuerentlastung für Unternehmen	vom 1.1.2023 bis 31.12.2023
§ 10 StromStG	Steuerentlastung für Unternehmen in Sonderfällen (Spitzenausgleich)	vom 1.1.2023 bis 31.12.2023

Quelle: Zoll online – Fachmeldungen – Verlängerung der beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen für mehrere Steuerbegünstigungen des Energie- und Stromsteuerrechts

In diesem Zusammenhang hinzuweisen ist ebenfalls auf das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes zur Verlängerung des sogenannten Spitzenausgleichs vom 19.12.2022 (BGBl. I 2022 S. 2483 f.). Die Entlastung von der Strom- bzw. Energiesteuer nach dem sogenannten Spitzenausgleich wird danach auch für das Kalenderjahr 2023 den Unternehmen, welche die Voraussetzungen dafür erfüllen, gewährt. Zudem ist die Entlastung für das Antragsjahr 2023 erstmalig nicht an ein vorhandenes Energie- oder Umweltmanagementsystem, sowie an die Erreichung eines Zielwerts für die Reduzierung der Energieintensität, gebunden.

Bislang war es so, dass Unternehmen des produzierenden Gewerbes für alle Energie- und Stromverbräuche eines Jahres unter rechnerischer Zugrundelegung der Rentenversicherungsbeiträge bis zu 90 % der (nach Abzug der allgemeinen Steuerentlastung) noch verbleibenden Energie- bzw. Stromsteuer auf Heizstoffe und Strom entlastet bekommen können. Voraussetzungen sind, dass diese Unternehmen ein Energie- oder Umweltmanagementsystem betreiben und die Bundesregierung jeweils festgestellt hat, dass die jährlichen Zielwerte zur Reduzierung der Energieintensität erreicht wurden, mit Ausnahme von kleinen und mittelständigen Unternehmen (KMU) (Anforderungen: DIN EN 16247–1, Ausgabe Oktober 2012). Die Zielwerte für die Reduktion der Energieintensität sind lediglich bis zum Jahr 2020 als Voraussetzung für das Antragsjahr 2022 festgeschrieben. Damit war der Spitzenausgleich nur bis Ende 2022 gesetzlich geregelt. Die Gewährung des Spitzenausgleichs für das Kalenderjahr 2023 wird nun durch das oben genannte Gesetz vom 19.12.2022 fortgeführt.

Für das Antragsjahr 2023 bedeutet dies, dass Unternehmen bei der Antragsstellung die Bereitschaft erklären müssen, alle vom Energieauditor als wirtschaftlich vorteilhaft identifizierten Endenergieeinsparmaßnahmen umzusetzen. Diese Änderung gilt für alle Unternehmen, die diese Entlastung in Anspruch nehmen. Das hierfür angepasste Antragsformular wird noch veröffentlicht. Damit ist zunächst einmal die Gewährung der Entlastungen nach dem sogenannten Spitzenausgleich, gemäß der in der Tabelle genannten Zeiträumen mindestens für das Antragsjahr 2023 sichergestellt.

Es bleibt jedoch abzuwarten, welche Änderungen sich an der Besteuerung sowie an den Entlastungen von Strom- und Energieerzeugnissen aufgrund der Novellierung der bestehenden europäischen Energiesteuerrichtlinie (RL 2003/96/EG) ergeben.

Die derzeit geltende Energiesteuerrichtlinie stammt bereits aus dem Jahr 2003 und gilt bis heute unverändert.

Bislang wurde im Juni 2021 zunächst der Entwurf für eine neue Energiesteuerrichtlinie veröffentlicht. Zum einen sieht der Entwurf eine neue Struktur für Steuersätze vor, die auf dem Energiegehalt und dem Umweltfußabdruck der Kraftstoffe, Heizstoffe und des elektrischen Stroms beruht. Zum anderen soll der Anwendungsbereich auf weitere Energieerzeugnisse ausgedehnt werden. In diesem Zusammenhang sollen einige derzeitige Befreiungen und Ermäßigungen abgeschafft werden.

Derzeit werden die Steuertarife volumenabhängig (Liter, Kilogramm oder Megawattstunden) ausgewiesen. Mit dem aktuellen Änderungsvorschlag soll die Energie- und Stromsteuer jedoch auf der Grundlage des Energiegehalts (Gigajoule bzw. MWh) ermittelt werden. Ergänzend soll ein Steuersatzranking für Kraft- und Heizstoffe in Abhängigkeit ihres Umweltfußabdrucks eingeführt werden. Hierbei sollen fossile Kraft- und Heizstoffe am höchsten besteuert werden. Die niedrigsten Mindeststeuersätze sind für besonders nachhaltige Energieerzeugnisse (z. B. grüner Wasserstoff und besonders fortschrittliche Biokraft- und Bioheizstoffe) und elektrischen Strom vorgesehen.

Zwar liegen die Steuersätze in Deutschland derzeit deutlich über den im Entwurf vorgeschlagenen Mindeststeuertarifen, jedoch beträgt der aktuelle Steuertarif für das Verheizen von Erdgas bezogen auf den Brennwert lediglich ein Viertel des Stromsteuertarifs. Sollte sich der Vorschlag der EU-Kommission also durchsetzen, müsste Strom künftig geringer besteuert werden als zum Beispiel Erdgas.

Eine weitere Änderung könnte sich in Bezug auf den sogenannten Spitzenausgleich, vgl. § 55 EnergieStG und § 10 StromStG, ergeben. Nach Vorstellung der EU-Kommission sollen künftig nur noch „energieintensive Unternehmen“ begünstigt werden. Voraussetzung dafür soll sein, dass sich entweder die Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3 % des Produktionswerts belaufen oder die zu entrichtende nationale Energiesteuer mindestens 0,5 % des Mehrwerts beträgt. Sofern Umweltschutzziele erreicht werden oder die Energieeffizienz erhöht werden würde, ist es alternativ möglich, dass Mitgliedstaaten für Unternehmen Steuerermäßigungen bis auf die Mindeststeuersätze festlegen, wenn Vereinbarungen mit Unternehmen oder Unternehmensverbänden getroffen oder Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertige Regelungen umgesetzt werden.

Zusammengefasst bleibt abzuwarten, inwieweit die EU-Kommission ihren Vorschlag durchsetzen kann. Da eine Änderung der Energiesteuerrichtlinie nur mit Zustimmung sämtlicher Mitgliedstaaten möglich ist (Einstimmigkeitsprinzip), ist davon auszugehen, dass sich im weiteren Verfahren noch diverse Änderungen ergeben können, weswegen noch nicht eindeutig geklärt ist, wie in Zukunft die Versteuerung erfolgt und in welchem Umfang Entlastungen nach den zukünftigen europäischen Rahmenbedingungen möglich sein werden. Die Umsetzung in nationales Recht müsste dementsprechend ebenfalls zeitnah erfolgen.

Unternehmen sollten, gerade im Hinblick auch auf zum Beispiel Budgetplanungen für das Jahr 2024 die aktuellen Entwicklungen hinsichtlich der europäischen Energiesteuerrichtlinie bzw. deren Umsetzung in nationales Recht beobachten. |

Literaturtipps



Digitalisierungsindex 2023 – Marketing & Vertrieb im Krisenmodus?

Angesichts der zahlreichen Krisen sind Unternehmen aktuell mehr denn je gefordert, auch auf schwer absehbare Entwicklungen flexibel zu reagieren. Hierbei helfen digitalisiertes Marketing und digitalisierter Vertrieb, denn sie tragen zur Steigerung der Resilienz, Effizienz und Profitabilität eines Unternehmens bei. Dabei wird in unserer Studie „Digitalisierungsindex 2023 – Marketing & Vertrieb im Krisenmodus?“ unter anderem deutlich, dass überdurchschnittlich profitable Unternehmen sich durch einen höheren Digitalisierungsgrad auszeichnen.

Weitere wichtige Erkenntnisse: Marketing und Vertrieb deutscher Unternehmen sind seit 2021 in allen Dimensionen digitaler geworden. Allerdings sind Mittelstand und Familienunternehmen weiterhin geringer digitalisiert als kapitalmarktorientierte Unternehmen – und der Abstand nimmt zu.

Der „Digitalisierungsindex 2023“ beruht auf unserer Befragung von Fach- und Führungskräften deutscher Unternehmen aus Marketing und Vertrieb. In der Publikation beschreiben wir den Stand der Digitalisierung dieser beiden Geschäftsbereiche anhand der vier Dimensionen digitale Capabilities, Prozesse, Instrumente und digitale Performance. Außerdem finden Sie in der Studie Checklisten und Handlungsempfehlungen, um die digitale Transformation von Marketing und Vertrieb in Ihrem Unternehmen entscheidend voranzutreiben. Die Publikation ist die bereits dritte Auflage des Digitalisierungsindex, den wir gemeinsam mit Prof. Dr. Rainer Elste von der Hochschule Esslingen entwickelt haben.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/digitalisierungsindex-in-marketing-und-vertrieb-2023>



Mit Low-Code-Plattformen die digitale Transformation meistern

Die IT-Landschaft von Unternehmen steht derzeit vor vielen Bewährungsproben. Da wäre zum Beispiel die zunehmende Digitalisierung. Auch die weltweite politische und wirtschaftliche Instabilität spielt eine große Rolle. Flexible und moderne Softwarelösungen sind der Schlüssel, um all diesen Herausforderungen zu begegnen und eine zukunftssichere Unternehmens-IT aufzubauen, die agil und flexibel auf Attacken Krimineller, sich ändernde Regularien oder Prozesse reagieren kann.

Unsere englischsprachige Studie „Shaping the digital transformation with Low-code-platforms“ beleuchtet, welche Anforderungen an eine moderne IT gestellt werden und wie die Schlüsseltechnologie Low-Code dabei helfen kann. Für die Studie haben wir mit Beschäftigten in mehr als 700 Unternehmen aus verschiedenen Industriezweigen in Europa, dem Mittleren Osten und Afrika gesprochen. So ermöglicht die Studie einen guten Überblick, welchen Stellenwert das Thema Low-Code international hat. Rund zwei Drittel der Befragten gaben an, dass Low-Code-Plattformen die Prozess- und Entwicklungsgeschwindigkeit im Unternehmen deutlich erhöhen.

Low-Code-Plattformen bieten für Applikationen Elemente an, die sich nach dem Baukastenprinzip zusammensetzen und auch individuell anpassen lassen. So können Anwendungen auf effiziente Weise entwickelt und kontinuierlich verbessert werden. In unserer Studie erfahren Sie, wo Unternehmen weltweit bei der Entwicklung von Low-Code-Plattformen stehen und wie ihre Zukunftspläne bei dem Thema aussehen. Außerdem zeigen wir die wichtigsten Erfolgsfaktoren bei der Integration von Low-Code-Plattformen auf.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: <https://hub.kpmg.de/de/mit-low-code-plattformen-die-digitale-transformation-meistern>

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast Live: Unterlagencodierung ATLAS – Bedeutung im Zollverfahren

(kostenpflichtige Veranstaltung)

7. März 2023

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

Webcast-Live-Reihe: CGO Governance Update

„Praktische Hinweise zur Empfehlung A.5 des DCGK“

7. März 2023

„Klimarisikomanagement“
28. März 2023

„Aktuelle Themen und Praxisbeispiele zur CSR“

18. April 2023

„Integriertes Governance Reporting“
23. Mai 2023

„Aktuelle Themen und Praxisbeispiele zur CSR“

20. Juni 2023

„ESG@Internal Audit“
20. Juli 2023

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

Webcast Live: Public Sector Aktuell Süd + Südwest:

Zukunft Krankenhaus

8. März 2023

Ihr Ansprechpartner:
Guido Häuser
T +49 211 475-8023
ghaeuser@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Tax Update Public

„Fokus: Stadtwerke“
9. März 2023

„Fokus: Aktuelles zur Gemeinnützigkeit“
9. April 2023

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

KPMG financeXchange – ESG Night – Regensburg

14. März 2023

Ihr Ansprechpartner:
Alexander Laumann
T +49 89 9282-3294
alaumann@kpmg.com

Webcast Live: Die EU-Entscheidungslinie: Pflichten und ihre praktische Lösung

14. März 2023

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

Webcast Live: Nachhaltig aufgestellt im öffentlichen Sektor – „EU-CSR: ein Überblick und erste Handlungsempfehlungen“

14. März 2023

Ihre Ansprechpartnerin:
Sophia Steiner
T +49 711 9060 43316
sophiasteiner@kpmg.com

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

„Technische Risiken begrenzen, digitale Chancen nutzen“
15. März 2023

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

Webcast-Live-Reihe: Global Mobility Insights

„International Remote Working im Jahr 2023 – Trends und Lösungen“
16. März 2023

„Die neue Arbeitswelt – Auswirkungen auf personenbezogene Betriebsstätten“
25. April 2023

„Mitarbeiterbeteiligung im Wandel – neue Arbeitsmodelle und Ihr Einfluss“
16. Mai 2023

„Mitarbeitergewinnung goes global – Überlegungen aus Sicht von HR und Tax“
22. Juni 2023

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

Webcast-Live-Reihe: Immobilien + Innovationen

„Prüfung + Digital Finance“
29. März 2023

„Valuation + Data Analytics“
3. Mai 2023

„Steuern + Automatisierung“
7. Juni 2023

„Recht + Künstliche Intelligenz“
12. Juli 2023

Ihre Ansprechpartnerin:
Konstanze Olbrich
T +49 69 9587-6691
kolbrich@kpmg.com

Webcast Live: Wie funktionieren Interne Kontrollsysteme heute? Modulbasierte Schulungsreihe (April/Mai)

(kostenpflichtige Veranstaltung; nur komplett buchbar)

Modul 1: „IKS Grundlagen“
21. April 2023

Modul 2: „IKS Methodik anhand des Regelkreislaufs“
28. April 2023

Modul 3 „IDW PS 982 und IKS für die Nachhaltigkeitsberichterstattung“
5. Mai 2023

Modul 4 „IKS Digitalisierung“
12. Mai 2023

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

Jürgen Lindauer

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-4911

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.