

KPMG-Mitteilungen

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

Juni 2023

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Keine Beteiligungsgrenze an den Lebensführungskosten bei doppelter Haushaltsführung	3
Keine erweiterte Kürzung bei Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer	3
Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags	4
Nichtberücksichtigung „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste	5
Wegzugsbesteuerung und „lediglich vorübergehende Abwesenheit“	6
Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom	7
Erfordernis eines Änderungsantrags zur Vermeidung widerstreitender Steuerfestsetzung bei Organschaft	7
Keine Umsatzsteuerbefreiung für aus „Persönlichem Budget“ vergütete ambulante Hilfen	8
Steuersatzermäßigung für Werbelebensmittel	9
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	10
Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) – Ein Kernelement des Fit-for-55-Pakets tritt in Kraft	10
Literaturtipps	12
KPMG-Veranstaltungen	13
Impressum	14

Editorial



Dr. Jan-Hendrik Gnädiger
Audit, Head of Risk & Compliance Services

Die Debatte um Environmental, Social und Governance (ESG) hält an. Der neue Megatrend ist für viele überraschend schnell konkret geworden. Die offensichtliche Klimaveränderung, aber viel mehr noch die Verknappung wichtiger Rohstoffe und der notwendige Schutz von Artenvielfalt verändern global die Produktionskapazitäten und deren Bedingungen rasant. ESG ist Top Thema in der operativen und strategischen Chancen- und Risikosteuerung und triggert Transformationsdiskussionen in den Unternehmen. Folglich wächst das Interesse des Kapitalmarkts. Dabei geht es keineswegs um politische oder gar moralische Motive, sondern ganz im Sinne des kapitalistischen Gesellschaftsmodells: Wie sicher ist das angelegte Geld und welche Profitabilitätschancen gehen mit dem Geschäftsmodell und den neuen Bedingungen unter Berücksichtigung verschiedener Szenariobetrachtungen einher?

Welche Rolle ein Unternehmen im Zusammenhang mit ESG spielt wird für den Kapitalmarkt ab dem 1.1.2024 deutlich transparenter, denn ab diesem Datum wird für den Großteil der in der EU tätigen Unternehmen die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) gelten. Die Unternehmen müssen in einem Sustainability Statement derzeit 12 neue ESG-Rechnungslegungsstandards (die European Sustainability Reporting Standards) anwenden und dabei konzernweit über etwa 1000 Datenpunkte berichten sowie diese erstmals verpflichtend prüfen lassen. Die zu veröffentlichenden ESG Daten werden so vergleichbarer und verlässlicher für ein breites Stakeholderportfolio. Die Vorbereitungen für diese Art Berichterstattung und Prüfungspflicht sind beispiellos und werden Unternehmen und Wirtschaftsprüfer noch längere Zeit beschäftigen.

Dabei zeichnet sich ab, dass der Kapitalmarkt nicht an allen in der CSRD regulatorisch angedachten Datenpunkten mit gleicher Intensität interessiert sein wird, sondern in Abhängigkeit des Sektors und Geschäftsmodells wohl vor allem an bestimmten operativ und strategisch relevanten Daten und Indikatoren. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen empfiehlt es sich daher, die für den Kapitalmarkt relevanten Informationsbedürfnisse bereits jetzt konkret zu verstehen. Bei der Vorbereitung und Umsetzung der CSRD ist es ratsam, die Aufbereitung und Prüfbereitschaft eben dieser Daten zu priorisieren, denn es zeichnet sich ab, dass hier ein relevanter Wettbewerbsvorteil oder -nachteil entstehen wird. Welche Daten dies sind lässt sich gut im direkten Gespräch mit Analysten und Investoren oder aber in der detailgetreuen Analyse der Vielzahl der ESG Ratings identifizieren und bewerten. Bei dieser Vorgehensweise unterstützen bei Bedarf auch die ESG und Kapitalmarktexpert:innen von KPMG.

I Einkommensteuer

Keine Beteiligungsgrenze an den Lebensführungskosten bei doppelter Haushaltsführung

Der BFH versteht im Urteil vom 12.1.2023 (DStR 2023 S. 879) unter den Kosten der Lebensführung nach § 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG die Kosten des Haushalts und die sonstigen Lebenshaltungskosten im Haupthausstand. Dabei darf die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung nicht erkennbar unzureichend sein. Ob dies der Fall ist, bedarf einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls. Eine bestimmte betragliche Grenze sieht das Gesetz nicht vor, ebenso wenig ist eine laufende Beteiligung erforderlich.

Im Streitfall erzielte der Kläger (K) im Streitjahr 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. K unterhielt eine angemietete Wohnung in B. Von dieser Wohnung fuhr K täglich zu seiner Arbeitsstelle in L. Zudem bewohnt K mit seinem Bruder eine Wohnung im Obergeschoss seines Elternhauses in X. Die Räumlichkeiten im Obergeschoss sind K und seinem Bruder von den Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Im Streitjahr beteiligte sich K an den Haushaltskosten der die Eltern, K und den Bruder betreffenden Haushaltsgemeinschaft. In seiner Steuererklärung 2015 beantragte K Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung von knapp 7.000 Euro sowie Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Beträge ab. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der K im Streitjahr notwendige Mehraufwendungen wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abziehen kann. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Satz 2 der Norm). Das Vorliegen eines eigenen Hausstands nach Satz 3 der Norm setzt das Innehaben einer Wohnung voraus. Dabei sind unter einer Wohnung alle den Lebensbedürfnissen des Steuerpflichtigen entsprechenden Räumlichkeiten zu verstehen. Der Steuerpflichtige hat die Woh-

nung inne, wenn er sie aus eigenem Recht nutzt. Allerdings kann auch ein abgeleitetes Recht im Sinne einer geschützten Position ausreichen (unentgeltliche Nutzung). In der Wohnung, die der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte innehat, muss sich der Haushalt befinden, den er am Lebensmittelpunkt führt.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstands erfordert auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. Im Kontext des Satz 3 der Norm sind unter den Kosten der Lebensführung lediglich die Kosten des Haushalts und der sonstigen Lebenshaltung des Haupthausstands zu verstehen. Bezüglich der Kostenbeteiligung sieht das Gesetz weder eine bestimmte betragsmäßige Grenze vor, noch muss es sich um mietgleiche Zahlungen handeln. Die hinreichend finanzielle Beteiligung hat der Steuerpflichtige darzulegen und zu beweisen.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der K im Streitjahr in B und damit am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte in L einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt unterhielt, während sich sein Lebensmittelpunkt in seinem Heimatort X befand. Das Finanzgericht hat zutreffend auch das Unterhalten eines eigenen Hausstands durch den K bejaht. Für die Frage der ausreichenden finanziellen Beteiligung ist allein auf den von den Brüdern im oberen Geschoss geführten Haushalt abzustellen. Die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen des K für seine doppelte Haushaltsführung sind der Höhe nach unstrittig und von Rechts wegen nicht zu beanstanden. I

I Gewerbesteuer

Keine erweiterte Kürzung bei Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer

Der BFH kommt im Urteil vom 9.3.2023 (DStR 2023 S. 884) zum Ergebnis, dass § 9 Nr.1 Satz 5 Nr.1a GewStG auch dann anzuwenden ist, wenn der die Sondervergütung beziehende Gesellschafter nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Klägerin (K) ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die A-GmbH. Kommanditisten waren im Streitjahr (2016) B und die C-GmbH.

Gesellschaftszweck ist die Verwaltung von eigenen Grundstücken sowie Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten. Bis zum Streitjahr waren durch Stehenlassen entnahmefähiger Gewinne der Gesellschafter positive zu verzinsende Konten entstanden. K erfasste die Zinsen („Verzinsung Gesellschafterdarlehen“) als Sonderbetriebseinnahmen in Sonderbilanzen der Kommanditisten bzw. in einer „Ergänzungsbilanz“ der Komplementärin.

Das Finanzamt bezog die Verzinsung der Darlehenskonten nicht in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG ein, sondern erfasste sie als Vergütung nach § 9 Nr.1 Satz 5 Nr.1a GewStG. Die gegen die Bescheide des Streitjahrs gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg. K machte in der Klage geltend, die Zinsen stünden im Zusammenhang mit ihrer „Kerntätigkeit“. Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab.

Nach Ansicht des BFH hat die Vorinstanz die Sondervergütungen zu Recht nach § 9 Nr.1 Satz 5 Nr.1a GewStG aus der erweiterten Kürzung ausgeschieden. Bei der K handelt es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Ihr Betrieb unterliegt nach § 2 Abs.1 GewStG unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer. An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die nur eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr.1 Satz 2 GewStG). Jedoch gelten § 9 Nr.1 Satz 2 und 3 GewStG nicht, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen nach § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Ausnahme ist die Überlassung von Grundbesitz.

Demgegenüber sieht § 9 Nr.1 Satz 5 Nr.1a GewStG vor, dass Sondervergütungen eines Gesellschafters von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen werden, also bei der Gesellschaft mit Gewerbesteuer belastet werden. Von diesem Grundsatz nimmt das Gesetz lediglich Sondervergütungen für die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft aus, da sie „die Kerntätigkeit der Gesellschaft“ umfassen. Der erkennende Senat hält die Norm auch dann für einschlägig, wenn der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Nach der historischen Auslegung sollte die erweiterte Kürzung ausgeschlossen werden, soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen erbringt. Die ge-

nannte Norm kann in den Fällen, in denen der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt, auch nicht teleologisch reduziert werden.

Die Darlehenszinsen stellen Sondervergütungen dar. Damit unterfallen die Schuldzinsen als Vergütungen für die Hingabe von Darlehen der Vorschrift. Eine teleologische Reduktion der Norm komme in Bezug auf die Sondervergütungen, die der Mehrheitskommanditist der K bezogen hat, nicht in Betracht. Im Hinblick auf Sondervergütungen, die die Komplementär-GmbH und die C-GmbH bezogen haben, geht selbst die K davon aus, dass eine teleologische Reduktion ausscheidet, da diese Gesellschaften der Gewerbesteuer unterliegen. |

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags

Der BFH hat im Urteil vom 23.3.2023 (DStR 2023 S.1072) entschieden, dass unter den Begriff der Miet- und Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr.1 Buchst. d und e GewStG nur Leistungen aufgrund solcher Verträge fallen, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind. Enthält der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, scheidet eine Hinzurechnung der Entgelte insgesamt aus. Bei einem Sponsoringvertrag kann es sich um einen atypischen Schuldvertrag handeln, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, sodass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

Im Streitfall ist Klägerin (K) eine GmbH, die einen Großhandel betreibt. K ist Hauptsponsor eines Sportvereins (A). Nach einer für jede Saison getroffenen Vereinbarung ruft A, die die Vermarktungsrechte für Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die K als Betriebsausgaben bucht. Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich bei dem jeweiligen Sponsoringvertrag um einen gemischten Vertrag handele. Es ordnete für 2015 die geschätzten Aufwendungen für Bandenwerbung und Trikotwerbung der Hinzurechnungsnorm des § 8 Nr.1 Buchst. d GewStG (Miete für bewegliche Wirtschaftsgüter) zu. Die Aufwendungen für Bildmaterial (Überlassung des Vereinslogos zu Werbezwecken) unterwarf das Finanzamt der Norm des § 8 Nr.1 Buchst. f GewStG (zeitlich befristete Überlassung von Rechten).

Nach Auffassung des BFH ist das Finanzgericht zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der K getätigten Aufwendungen für Banden- und Trikotwerbung und die Überlassung des Vereinslogos dem Gewinn anteilig für gewerbsteuerliche Zwecke hinzugerechnet werden. Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp Miet-/Pacht nicht entsprechen. Die Einordnung unter einen dieser beiden Vertragstypen ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält. Dabei ist zu differenzieren, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Miet- oder Pachtvertrag qualifiziert werden kann. Bei der rechtlichen Trennbarkeit der Hauptpflichten ist nur der Teil des Entgelts hinzuzurechnen, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zu Unrecht angenommen, dass die beiden vorliegend zu beurteilenden Sponsoringverträge trennbare wesentliche Elemente eines Miet- oder Pachtvertrags enthalten, soweit die A der K Flächen und Trikots sowie andere Bekleidungsstücke zeitweise zu Werbezwecken überlassen hat. Vielmehr sind die hier vorliegenden Sponsoringverträge als Verträge eigener Art (*sui generis*) zu qualifizieren, die durch nicht trennbare Leistungspflichten gekennzeichnet sind. Aus der Pauschalvergütung für die Leistungen des Gesponserten kann kein marktübliches Entgelt abgegrenzt werden, das der Überlassung von Nutzungsflächen zugerechnet werden könnte. Die Einordnung der hier vorliegenden Sponsoringverträge als gemischte Verträge eigener Art führt im Ergebnis dazu, dass eine Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen auch hinsichtlich nur Teilen des Entgelts ausscheidet. Da sich das Sponsoring-Vertragsverhältnis im Streitfall als ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt, scheidet auch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für die Überlassung des Vereinslogos aus. **I**

Unionsrecht/ Doppelbesteuerungsabkommen

Nichtberücksichtigung „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste

Der BFH kommt im Urteil vom 22.2.2023 (DStR 2023 S. 877) zum Ergebnis, dass der auf einem DBA (DBA-Großbritannien 1964/1970) fußende Ausschluss der Erfassung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebs-

stätte (Symmetriethese) auch im Hinblick auf endgültige („finale“) Verluste nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit verstößt.

Im Streitfall ist die Klägerin (K) eine AG mit Hauptsitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland und betreibt eine Wertpapierhandelsbank. K eröffnete 2004 eine Zweigniederlassung in X (Großbritannien) und übte dort Tätigkeiten im Wertpapierhandel aus. K erzielte aus der Niederlassung keine Gewinne. Daraufhin wurde die Einstellung des Betriebs der Niederlassung in 2007 vollzogen und im britischen Handelsregister eingetragen. Deshalb wurden die steuerlichen Verluste in Großbritannien (GB) nicht mehr vorgetragen. K war der Meinung, die der Zweigniederlassung zuzuordnenden Verluste 2005 bis 2007 seien von der inländischen Besteuerung aus unionsrechtlichen Gründen als „finale“ Verluste bei der Ermittlung des Einkommens in 2007 (Streitjahr) zu erfassen. Hingegen hat das Finanzamt die Verluste bei der Festsetzung von Körperschaft- und Gewerbesteuermessbetrag für 2007 unberücksichtigt gelassen. Die finanzgerichtliche Klage war allerdings erfolgreich.

Nach Auffassung des BFH mindern die in der britischen Zweigniederlassung der K im Zeitraum von 2005 bis 2007 entstandenen Verluste die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags nicht. Die der K durch die in GB gelegene Betriebsstätte entstandenen Verluste sind aufgrund des DBA GB 1964/1970 von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen (Symmetriethese). Auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2007 sind die der britischen Niederlassung der K zuzuordnenden Verluste nicht zu erfassen.

Der Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer verstößt nicht gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV. Der BFH verweist auf das im Rahmen seines Vorabentscheidungsersuchens vom 6.11.2019 (DStR 2020 S. 2354) ergangene Urteil des EuGH vom 22.9.2022 (DStR 2022 S. 1993; KPMG-Mitteilungen November 2022 S. 6). Der EuGH hat dort entschieden, dass die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, nach der eine dort gebietsansässige Gesellschaft die endgültigen Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht abziehen kann. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass der Ansässigkeitsmitgliedstaat aufgrund eines DBA auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat.

Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei der die Verlustberücksichtigung im Streitfall ausschließenden Symmetriethese um einen abkommensbasierten (bilateralen) und nicht um einen unilateralen Ausschluss des Verlustabzugs. So ordnet auch der im Streitfall anwendbare Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA GB 1964/70 an, dass im Falle einer in Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die „Einkünfte“ aus Quellen innerhalb GB ausgenommen werden, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in GB besteuert werden können. Im Streitfall beruht der Ausschluss des Verlustabzugs auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer auf dem Abkommen und nicht auf einer Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG. Im Streitfall fallen die positiven wie negativen ausländischen Betriebsstätteinkünfte im Fall der abkommensrechtlichen Freistellung bereits aufgrund des Verweises des § 7 Satz 1 GewStG auf die körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung nicht in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. **I**

I Außensteuerrecht

Wegzugsbesteuerung und „lediglich vorübergehende Abwesenheit“

Nach der im Urteil vom 21.12.2022 (DStR 2023 S. 818) vertretenen Ansicht des BFH ist das zum Entfallen der Wegzugsbesteuerung führende Merkmal der „nur vorübergehenden Abwesenheit“ in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG unabhängig von einer „Rückkehrabsicht“ erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens von fünf Jahren nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Streitig ist, ob im Zusammenhang mit einem Wohnsitzwechsel in das Ausland ein Vermögenszuwachs (Beteiligungsbesitz) der Besteuerung unterliegt. Der Kläger (K) zog unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes zum 1.3.2014 nach X (VAE). Dort bezog er eine Eigentumswohnung; bis zum 31.12.2015 verfügte er im Inland weder über einen Wohnsitz noch hatte er dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs war K an verschiedenen Kapitalgesellschaften mit inländischem Sitz beteiligt. Seine Anteile an zwei verschiedenen Kapitalgesellschaften veräußerte K mit Wirkung zum 1.1.2014.

K reichte seine Steuererklärung für 2014 nach den Maßgaben beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG ein. Dabei erläuterte K, dass seine unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes in der BRD zum 31.12.2013 beendet worden sei. Dabei gehe es aber nur um eine

vorübergehende Abwesenheit nach § 6 Abs. 3 AStG, da er ab dem 1.1.2016 seinen Wohnsitz wieder in die BRD verlegen werde. Im Jahr 2017 meldete K den Rückzug aus den VAE in die BRD an.

Das Finanzamt war der Meinung, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt seien. Es ermittelte die gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG zu besteuern den fiktiven Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG sowie die im Jahr 2014 steuerpflichtigen Gewinne nach § 17 EStG aus der tatsächlichen Veräußerung seiner Anteile an Kapitalgesellschaften. Nach erfolglosem Einspruch war die finanzgerichtliche Klage nur teilweise erfolgreich. Im Rahmen seiner Revision begehrt K insbesondere einen niedrigeren Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine Rückausnahme zur Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt sind. Der Ansatz von Einkünften des K aus Gewerbebetrieb (§ 6 Abs. 1 AStG, § 17 EStG) infolge des Entfallens der unbeschränkten Steuerpflicht jedenfalls im Streitjahr (Wegzug des K nach X/VAE) im Hinblick auf nicht veräußerte Beteiligungen des K an verschiedenen GmbHs ist rechtsfehlerhaft; denn es liegt nur eine vorübergehende Abwesenheit vor, die „nachträglich“ – aber im Streitfall schon im Rahmen der Steuerfestsetzung des Streitjahrs – den Besteuerungstatbestand ausschließt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG).

Es besteht kein Streit darüber, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt sind. Schließlich hat die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts des K im März 2014 zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des K geführt. Der Steueranspruch auf der Grundlage der sogenannten Wegzugsbesteuerung ist aber mit Blick auf den (schon im Rahmen der Veranlagung des Streitjahres bekannt gewordenen) Wiedereintritt der unbeschränkten Steuerpflicht im Jahr 2016 „nachträglich“ (und mit Wirkung auf das Streitjahr) entfallen; es liegt eine sogenannte vorübergehende Abwesenheit des K (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG – Rückkehrerregelung) vor.

Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG unter bestimmten Bedingungen. Dies ist der Fall, soweit die Kapitalgesellschaftsanteile in der Zwischenzeit

nicht veräußert und die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 AStG nicht erfüllt worden sind und der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem DBA als in einem ausländischen Staat ansässig gilt. |

Umsatzsteuer

Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom

Der BFH kommt mit Urteil vom 29.11.2022 (DStR 2023 S. 822) zum Ergebnis, dass die Zahlung eines sogenannten KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 nicht zu einer Lieferung im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG führt.

Die Klägerin betrieb Stromnetze. An diese Stromnetze waren von Anlagenbetreibern betriebene Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) angeschlossen. Hierbei handelte es sich nicht nur um solche Anlagen, die den Strom in das Netz der Klägerin einspeisten, sondern auch um solche, deren Betreiber den produzierten Strom nicht einspeisten, sondern (nahezu) ausschließlich selbst, das heißt dezentral, verbrauchten. Gemäß § 4 des Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) in der Fassung vom 25.10.2008 (KWKG 2009) war die Klägerin gegenüber jedem KWK-Anlagenbetreiber verpflichtet, den Strom, der von den an ihr Verteilernetz angeschlossenen Anlagen produziert wurde, abzunehmen und nach den jeweiligen Verrechnungssätzen zu vergüten. Für den aufgenommenen Strom waren der Preis, der zwischen den Beteiligten vereinbart wurde, sowie ein Zuschlag zu entrichten. Dieser Zuschlag war nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 auch für den Strom zu bezahlen, der aufgrund des dezentralen Verbrauchs tatsächlich nicht in ein Netz für den allgemeinen Gebrauch eingespeist wurde.

Nach Abschn. 2.5 Abs. 17 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) wurde fingiert, dass der gesamte von der KWK-Anlage erzeugte Strom zunächst in das öffentliche Stromnetz eingespeist und dann der vom Anlagenbetreiber selbst verbrauchte Strom durch den Stromnetzbetreiber wieder zurück geliefert werde.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Das Finanzamt sei zu Unrecht hinsichtlich des dezentral von dem Anlagenbetreiber verbrauchten Stroms von einer Lieferung oder sonstigen Leistung der Klägerin gegenüber dem Anlagenbetreiber ausgegangen. Es fehle bereits an der Lieferung von Strom

an die Klägerin, so dass auch die Voraussetzungen einer Rücklieferung der Klägerin an den Anlagenbetreiber nicht gegeben seien. Neben einer physikalischen Einspeisung komme auch eine Lieferfiktion im Sinne einer Vertragseinspeisung nicht in Betracht. Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg. Das Finanzgericht hat zutreffend den dezentral von dem Anlagenbetreiber verbrauchten Strom nicht als Gegenstand einer Lieferung oder sonstigen Leistung der Klägerin gegenüber dem Anlagenbetreiber angesehen.

Der sogenannte Direktverbrauch bei zuschlagsberechtigten KWK-Anlagen führt laut BFH nicht zu einer Lieferung an den Betreiber des Stromnetzes (Netzbetreiber). Zwar kann auch elektrischer Strom Gegenstand einer Lieferung sein. Im Streitfall wurde aber der Klägerin nicht die Verfügungsmacht an dem von dem Anlagenbetreiber erzeugten Strom übertragen. Denn es wurde kein Strom in das Netz eingespeist und wieder zurückübertragen, sodass weder Substanz, Wert oder Ertrag von dem Anlagenbetreiber auf den Netzbetreiber und dann von ihm wieder zurück übergegangen sind. Entgegen der Ansicht des Finanzamts kann eine Stromlieferung von der Klägerin an den Anlagenbetreiber auch nicht fingiert werden, was der BFH näher ausführt.

Es kommt auch die Annahme einer sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG nicht in Betracht. Es ist bereits nicht ersichtlich, worin eine derartige Leistung bestehen sollte. Denn der Anlagenbetreiber erhält hinsichtlich seines selbst dezentral verbrauchten Stroms keinen verbrauchsfähigen Vorteil von der Klägerin zurück, sondern hat ihn behalten. |

Erfordernis eines Änderungsantrags zur Vermeidung widerstreitender Steuerfestsetzung bei Organschaft

Der BFH kommt im Anschluss an das EuGH-Urteil „Finanzamt für Körperschaften Berlin“ vom 15.4.2021 (DStR 2021 S. 915) zum Ergebnis, dass eine Personenhandelsgesellschaft mit einer „kapitalistischen Struktur“ Organgesellschaft sein kann, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind (BFH, Urteil vom 16.3.2023, DStR 2023 S. 766). Der BFH gibt insoweit seine anderslautende Rechtsprechung vom 2.12.2015 (DStR 2016 S. 219) auf.

Im Streitfall war ein Kommanditist aufgrund der Verpachtung an die KG Unternehmer. Auch die KG übte eine unternehmerische Tätigkeit aus. Die KG war in das Unternehmen des Kommanditisten finanziell eingegliedert, da der Kommanditist über die

Mehrheit der Stimmrechte bei der KG verfügte. Die wirtschaftliche Eingliederung ergab sich aus der Verpachtung von für das Unternehmen der KG wesentlichen Betriebsgegenständen durch den Kommanditisten. Die organisatorische Eingliederung folgte daraus, dass der Kommanditist einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war, die allein für die KG geschäftsführungs- und vertretungsbefugt war. Der Kommanditist war damit entsprechend dem EuGH-Urteil „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie“ vom 1.12. 2022 (DStR 2022 S. 2481) in der Lage, seinen Willen bei der Organgesellschaft durchzusetzen, so dass es ihm auch möglich war, die Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens ordnungsgemäß zu versteuern und den sich daraus nach § 18 UStG ergebenden Verpflichtungen auch im Hinblick auf die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft nachzukommen.

Mache eine KG geltend, dass sie aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung Organgesellschaft im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sei, setze die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz uneingeschränkt anerkannt. Er gebietet, dass im „Steuerrechtsverhältnis“ jeder Beteiligte auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt. Er bringt keine Steueransprüche und -schulden zum Entstehen oder Erlöschen, sondern kann allenfalls ein bestehendes konkretes Steuerrechtsverhältnis dahingehend modifizieren, dass eine Forderung nicht mehr geltend gemacht oder ein Recht nicht mehr ausgeübt werden kann.

Der BFH bestätigt insoweit seine kürzlich ergangene Rechtsprechung (Urteil vom 26.8.2021, DStR 2021 S. 2345), wonach Organträger und Organgesellschaft nicht beanspruchen könnten, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (zum Beispiel Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (zum Beispiel Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Dies beruhe darauf, dass das maßgebliche „Steuerrechtsverhältnis“ bei Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zum Organträger als Steuerschuldner und Steuerpflichtigen besteht und sich dabei entsprechend dieser Vorschrift auch auf die Organgesellschaft als Bestandteil dieses Steuerrechtsverhältnisses erstreckt. Dem komme

Vorrang gegenüber der vom Kläger als maßgeblich angesehenen zivilrechtlichen Betrachtung als eigenständige Rechtssubjekte zu. |

Keine Umsatzsteuerbefreiung für aus „Persönlichem Budget“ vergütete ambulante Hilfen

Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.12.2022 (DStR 2023 S. 937) betrifft die Frage, ob Budgetassistenzeleistungen eines Kaufmanns an seine Klienten von der Umsatzsteuer befreit sind, soweit die Klienten sie aus ihrem „Persönlichen Budget“ (in den Streitjahren § 17 SGB IX; jetzt § 29 SGB IX) bezahlen.

Das Finanzgericht Düsseldorf kommt zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr.14 UStG nicht anzuwenden ist. Die Leistungen des Kaufmanns sind keine Heilbehandlungen im Sinne von § 4 Nr.14 UStG. Soweit der Kaufmann seine Umsätze in den Steuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 nach § 4 Nr.14 UStG als steuerfrei angesehen hat, hat er im Klageverfahren an dieser Auffassung zu Recht nicht mehr festgehalten.

Soweit der Kaufmann in den Streitjahren 2012–2015 gegenüber seinen Klienten Budgetassistenzeleistungen erbracht hat, sind diese auch nicht nach § 4 Nr.16 Satz 1 Buchst. k UStG (mit Wirkung vom 1.7.2013: Buchst. l) von der Umsatzsteuer befreit. Die Tatbestandsvoraussetzungen werden vorliegend nicht erfüllt. Der Kaufmann ist keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, weil er mit seinen Budgetassistenzeumsätzen die gesetzlich vorgegebene Sozialgrenze, das heißt Kostenübernahme durch gesetzliche Träger der sozialen Sicherheit in 40% bzw. ab 1.7.2013 von 25 % der Fälle, in den Streitjahren nicht erreicht. Die Kosten wurden bei keinem Klienten von einem in der Steuerbefreiungsvorschrift genannten gesetzlichen Träger übernommen („vergütet“). In allen Fällen zahlten die Klienten die vom Kaufmann auf Grundlage des „Klienten-Vertrags“ fakturierten Beträge aus ihren eigenen Mitteln.

Es liegt auch kein Fall einer zur Steuerfreiheit führenden mittelbaren Kostentragung durch einen gesetzlichen Träger der sozialen Sicherheit vor. Da der Kaufmann nur von seinen Klienten beauftragt wurde, sind die vom BFH entwickelten Grundsätze zur allgemeinen Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter aufgrund mittelbarer Kostentragung nicht auf den Streitfall übertragbar.

Eine über den Anwendungsbereich der nationalen Befreiungsvorschrift hinausgehende Steuerfreiheit der Budgetassistenzeleistungen des Kaufmanns ist auch nicht unter Berufung auf das Unionsrecht, das Verfassungsrecht und die UN-Behindertenrechts-

konvention (UN-BRK) geboten. Die Kritik an einer unvollständigen Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, die ein unmittelbares Berufungsrecht auf das Unionsrecht eröffnet, gilt infolge der zum 1.1.2009 erfolgten Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG jedenfalls für Betreuungs- und Pflegeleistungen nicht mehr. Ab diesem Zeitpunkt misst sich die unionsrechtskonforme Befreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen im nationalen Recht alleine an der Regelung des § 4 Nr. 16 UStG. Die Leistungen des Kaufmanns gegenüber Menschen mit Behinderungen sind auch nicht im Hinblick auf die UN-BRK steuerbefreit. Den Bestimmungen der UN-BRK, welche Verpflichtungen der Vertragsstaaten betreffen, kommt mangels inhaltlicher Unbedingtheit und hinreichender Bestimmtheit unionsrechtlich keine unmittelbare Geltung zu. Sie erfüllen auch nicht die völkerrechtlichen Anforderungen an eine unmittelbar anwendbare Norm. Schließlich verletzt die Besteuerung der Umsätze aus Budgetassistentenleistungen den Kaufmann nicht in seinen Rechten nach Art. 3 GG. Zwar darf nach Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG niemand wegen seiner Behinderung benachteiligt werden. Der Kaufmann kann sich hierauf mangels eigener Betroffenheit jedoch nicht berufen. Gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf wurde Revision eingelegt (Aktenzeichen des BFH: XI R 1/23). |

Steuersatzermäßigung für Werbelebensmittel

Das Urteil des BFH vom 23.2.2023 (DStR 2023 S.1079) betrifft die Frage, ob bei essbaren Waren, die als Werbemittel verwendet werden (Werbelebensmittel), eine Steuersatzermäßigung in Betracht kommt.

Ein Unternehmen betrieb im Jahr 2017 (Streitjahr) einen Handel für Werbeartikel. Zu den Werbelebensmitteln, die es in seinem Sortiment führte, zählten zum Beispiel Fruchtgummis, Pfefferminz- und Brausebonbons, Popcorn, Kekse, Glückskekse, Schokolinsen, Teebeutel, Kaffee und Traubenzuckerwürfel, die jeweils in kleinen Abpackungen angeboten wurden. Die Kunden konnten die Waren nach ihren Wünschen individualisiert beziehen. Die Individualisierung erfolgte durch eine bestimmte Umverpackung sowie Aufdrucke, Gravuren oder Ähnlichem. Das Unternehmen selbst nahm keine Individualisierung der Waren vor. Es bezog die Gegenstände nach den Kundenwünschen von seinen Lieferanten oder ließ sie von Dritten veredeln.

In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2017 erklärte das Unternehmen Lieferungen von Lebensmitteln zum ermäßigten Steuersatz. Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass die Veräußerung der Werbelebensmittel eine sonstige Leistung in Form einer Werbeleistung sei, die dem

Regelsteuersatz unterliege. Der Einspruch und die anschließende Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. Nach dem Urteil des Finanzgerichts sei der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht anzuwenden, weil das Unternehmen keine Gegenstände im Sinne der Anlage 2 zum UStG, sondern – was auf der Grundlage einer qualitativen Betrachtung aus Sicht der Kunden des Klägers zu beurteilen sei – Werbeartikel geliefert habe, die aus der Verbindung von Lebensmitteln mit einer für den jeweiligen Kunden individualisierten Verpackung entstanden seien.

Die Revision vor dem BFH hatte Erfolg. Das Finanzgericht hat die Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit der Anlage 2 zum UStG zu Unrecht versagt. Es hat zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass es sich bei den Umsätzen des Unternehmens um Lieferungen im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG handelt. Das Finanzgericht habe bei seiner Entscheidung aber nicht beachtet, dass nach den von der Anlage 2 zum UStG in Bezug genommenen zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich auf die objektiven Eigenschaften der Liefergegenstände abzustellen ist und insoweit „übliche“ Verpackungen außer Betracht bleiben.

Die Sache ist wegen fehlender Feststellungen des Finanzgerichts nicht spruchreif. Das Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu den genauen Eigenschaften der Werbelebensmittel und ihren Verpackungen treffen müssen, wozu der BFH weitere Hinweise gibt.

Sofern Werbelebensmittel nicht von der Anlage 2 zum UStG erfasst, jedoch Nahrungsmittel im Sinne von Anhang III Nr. 1 MwStSystRL sein sollten, käme gegebenenfalls eine erweiternde richtlinienkonforme Auslegung der Anlage 2 zum UStG am Maßstab des Neutralitätsgrundsatzes in Betracht. |

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) – Ein Kernelement des Fit-for-55-Pakets tritt in Kraft

Die Europäische Union hat dem Klimawandel den Kampf angesagt. Hierzu hatte sie in den letzten Jahren umfassende Beschlüsse, Verordnungen und Richtlinien erlassen. Allen voran steht der European Green Deal im Vordergrund. Dieser ist das Programm, welches der EU helfen soll, ihr ehrgeiziges Ziel der Klimaneutralität bis 2050 zu erreichen. Ebenfalls Teil dieses Programms ist das sogenannte „Fit-for-55-Paket“. Im Fokus dieses Programms liegt die drastische Reduzierung der CO₂-Emissionen bis 2030. Hierbei sollen die Emissionen, im Vergleich zu 1990, um 55 % gesenkt werden. Als wichtiges Instrument des Fit-for-55-Pakets gilt der Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) bzw. CO₂-Grenzausgleichsmechanismus. Die Aufgabe des CBAM besteht darin, Unternehmen, die außerhalb der EU produzieren, für ihre CO₂-Emissionen verantwortlich zu machen. Dieser ist am 17.5.2023 in Kraft getreten und muss künftig ab dem 1.10.2023 angewendet werden.

CBAM im Überblick

Parallel zur Einführung des CBAM werden kostenlos zugeteilte Emissionshandelszertifikate im Rahmen des EU-Emissionshandelssystems (ETS) beginnend in 2025 schrittweise bis 2034 abgebaut. Das Ziel des CBAM ist es, dem Risiko der Verlagerung von CO₂-Emissionen entgegenzuwirken, das durch die Abschaffung der kostenlosen ETS-Zertifikate entsteht. Dadurch soll ein wesentlicher Anreiz über die Grenzen der Europäischen Union hinaus geschaffen werden, Emissionen weltweit zu reduzieren und gleichzeitig gleiche sowie faire Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen zu schaffen.

Der Emissionszertifikatehandel im CBAM soll unabhängig vom EU-Emissionshandelssystem als Parallelsystem stattfinden. Das heißt während das EU-Emissionshandelssystem die Güterproduktion innerhalb der EU abdeckt, schließt der CBAM durch Ausweitung des Emissionshandels auf Warenimporte die bestehende Lücke, wodurch sowohl innerhalb der EU als auch außerhalb der EU Anreize zur Dekarbonisierung gesetzt werden. In der ersten Phase wird CBAM Waren aus Sektoren mit hohen Kohlenstoffemissionen abdecken. Hierzu zählen unter anderem Waren wie Zement, elektrischer Strom, Wasserstoff, Düngemittel, Aluminium, Eisen, Stahl und ersten primären Waren

daraus (z. B. Profile, Behälter, Schrauben, Muttern, Stifte, etc.).

Im weiteren Verlauf beabsichtigt die EU den Anwendungsbereich bis 2030 auf Waren aller Sektoren, die in der EU dem EU-Emissionshandel unterliegen, auszuweiten (inklusive chemische Erzeugnisse und Kunststoffe). Unternehmen, die Waren in die EU importieren möchten, müssen ab Januar 2026 für jede importierte Tonne CO₂ Emissionshandelszertifikate im Rahmen des neuen CBAM-Prozesses erwerben. Hierbei wird jedoch berücksichtigt, ob im Produktionsland bereits CO₂-Abgaben für im Rahmen der Produktion angefallene Treibhausgasemissionen entrichtet wurden.

Obwohl der CBAM-Zertifikatehandel erst ab dem 1.1.2026 beginnt, unterliegen importierende Unternehmen bereits ab dem 1.10.2023 einer Berichtspflicht. Ab diesem Zeitpunkt sind Importeure gehalten direkt und indirekt CO₂-Emissionen, die bei der Produktion von Waren angefallen sind, zu ermitteln und vierteljährlich an die EU-Kommission in Form eines CBAM-Berichts zu übermitteln.

Ab dem 31.12.2024 unterliegen Importeure einer Registrierungspflicht, sodass der Import von CBAM-Waren nur noch zugelassenen CBAM-Anmeldern gestattet wird.

Mit Beginn des Zertifikatehandels ab dem 1.1.2026 sind Einführer in der EU verpflichtet, unterjährig ausreichend Emissionszertifikate für importierte CO₂-Emissionen zu erwerben. Hierbei ist jeweils zum Ende des Kalenderquartals der Nachweis zu erbringen, dass mindestens 80 % aller bisher im laufenden Kalenderjahr eingeführten CO₂-Emissionen durch entsprechende Emissionszertifikate abgedeckt sind.

Im Rahmen einer jährlichen CBAM-Erklärung werden die importierten Mengen an CO₂-Emissionen den unterjährig erworbenen Zertifikaten gegenübergestellt. Wird im Rahmen der Veranlagung festgestellt, dass die erworbenen Zertifikate für die tatsächlich eingeführten CO₂-Emissionen nicht ausreichen, müssen fehlende Zertifikate rückwirkend erworben werden. Zusätzlich wird für jede eingeführte Tonne CO₂, die nicht durch ein CBAM-Zertifikat abgedeckt ist, ein Bußgeld verhängt.

CO₂-Werteermittlung

Die Ermittlung der in Einfuhrwaren enthaltenen CO₂-Emissionen folgt einer eigenen in der CBAM-Verordnung definierten Logik. Im Rahmen von ergänzenden Durchführungsvorschriften soll der EU-Standard zur Ermittlung tatsächlicher direkter und indirekter CO₂-Emissionen sowie Standard-CO₂-Werte, die im Falle nicht vorhandener tatsächlicher Ist-Werte Anwendung finden können, durch die EU-Kommission konkretisiert werden.

Standardwerte werden hierbei durch die EU-Kommission in Abhängigkeit von Ursprungsland und Warenart je Zolltarifnummer festgelegt. Zudem enthalten diese einen Aufschlag im Vergleich zu den Realwerten, da nach Intention des Gesetzgebers der CBAM-Veranlagungsprozess grundsätzlich auf der Grundlage von Ist-Werten erfolgen soll. Die Richtigkeit der Ist-Werte ist hierbei durch zertifizierte Prüfstellen nachzuweisen und zu testen.

CBAM – Gut gemeint ist nicht immer gut gemacht

Wie bereits oben dargestellt müssen Importeure unterjährig sicherstellen, dass mindestens 80 % der in einem Kalenderjahr eingeführten CO₂-Emissionen durch entsprechende CBAM-Zertifikate abgedeckt sind. Dieser Nachweis ist auf der Grundlage einer CO₂-Kalkulation zu erbringen, die auf den durch die EU-Kommission definierten Standardwerten beruht.

Durch den Malusaufschlag bei Standardwerten kann es insbesondere bei der Einfuhr von emissionsarmen/-freien Produkten zu Wettbewerbsverzerrungen kommen. Grund dafür ist, dass Importeure emissionsarmer/-freier Produkte gezwungen sind CBAM-Zertifikate auf Basis der schlechteren Standardwerte zu erwerben.

Nach Art. 23 Abs. 2 CBAM-VO können maximal nur ein Drittel der im vorangegangenen Kalenderjahr erworbenen CBAM-Zertifikate auf Antrag zurückveräußert werden. Überschüssige Zertifikate, die aufgrund der Mengenbeschränkung nicht zurückveräußert werden können, werden nach Art. 24 CBAM-VO kompensationslos gelöscht.

Dieser „Logikfehler“ benachteiligt den Import CO₂-armer Produkte, wodurch Anreize zum Import ökologisch nachhaltiger Produkte zum Teil verloren gehen können. |

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/2023/05/kpmg-accountingnews-2023-05_sec.pdf

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



Literaturtipps



Consumer Barometer 01/23 – Fokusthema: Loyalty-Apps

Kundenbindungsprogramme sind im Einzelhandel heutzutage Normalität – ob als physische Kundenkarte, als App oder als Kombination aus beidem. Sie sollen Kund:innen Mehrwerte in Form von Treuepunkten, Rabatten, Gutscheinen oder exklusiven Vorteilen bieten, auf diese Weise die Kundenbindung fördern und letztlich den Umsatz steigern.

Treueprogramme können jedoch kostenintensiv für Händler sein. Deshalb sollten sie ihre Zielgruppe und deren Bedürfnisse verstehen, um ein Kundenprogramm gestalten zu können, dass die Erwartungen und Präferenzen der Kundschaft erfüllt und dieser einen attraktiven Mehrwert bietet.

Im Consumer Barometer 01/23 „Fokusthema: Loyalty Apps“ von KPMG und IFH KÖLN wird anhand der Ergebnisse einer Konsumentenbefragung aufgezeigt, wie die bestehenden Loyalitätsprogramme bewertet werden, welche Funktionen den Nutzenden besonders wichtig sind und welche Vorbehalte Nichtnutzer:innen haben. Hierbei betrachten wir sowohl unternehmenseigene als auch unternehmensübergreifende Programme wie PAYBACK und DeutschlandCard. Für die Studie wurden internetrepräsentativ 1.032 Konsument:innen befragt.

Kostenfreier Download der aktuellen Studie unter: <https://hub.kpmg.de/consumer-barometer-2023-01>



Whitepaper: Ohne Daten keine Transformation

Ob durch Regulatorik, Gesellschaftswandel oder neues Fördergeld-Anreizsystem: Die Relevanz von Klimaschutzstrategien der öffentlichen Hand steigt. Doch wie gelingen Implementierung und effizientes Controlling? Im Whitepaper „Ohne Daten keine Transformation“ erläutern unsere Experten die kritische Rolle eines maßgeblichen Erfolgsfaktors: ESG-Daten.

Nicht zuletzt wegen der diversen Stakeholder – von Bürger:innen über Mitarbeitende bis zur Industrie – hat der Public Sector beim Megatrend ESG in exponierter Position eine Vorbildfunktion. Datengesteuerte, nachvollziehbare Entscheidungen sind daher unerlässlich. Doch Daten sind teils nicht digitalisiert, nur unvollständig, in diversen Formaten oder schlechter Qualität vorhanden. Das Fehlen der Kennzahlen erschwert Vorab-Vergleiche und Auswertungen. Knappe Ressourcen können kaum zielgerichtet eingesetzt werden.

Flexible und skalierbare ESG-Datenplattformen werden angesichts der angestrebten klimaneutralen Zukunft auch für den Public Sector umso wichtiger, erklären unsere Autoren im Whitepaper. Sie beschreiben zudem, auf was es bei der Strategieimplementierung in drei Phasen ankommt – von der Analyse der Ausgangslage bis zur Implementierung und dem Rollout.

Kostenfreier Download des Whitepapers unter: <https://hub.kpmg.de/ohne-daten-keine-transformation>



German British Business Outlook 2023

Drei Jahre nach dem Brexit gibt es erstmals Anzeichen einer Besserung im deutsch-britischen Wirtschaftsverhältnis: Für das laufende Jahr 2023 erwartet jedes dritte Unternehmen (33 %) Umsatzwachstum. Mittelfristig in fünf Jahren rechnen sogar fast die Hälfte der Unternehmen (48 %) mit Wachstum.

2022 war seit sechs Jahren auch das erste Jahr, in dem die Im- und Exporte zwischen Deutschland und Großbritannien wieder zugenommen haben. Die ausländischen Direktinvestitionen im jeweils anderen Land sind bereits 2021 erstmals wieder angestiegen. Dennoch war 2022 immer noch ein Jahr des Übergangs, in dem mehr Unternehmen Umsatzrückgänge vermelden als -steigerungen. Ursächlich ist der Brexit, der auch drei Jahre nach der Umsetzung immer noch präsent ist.

Das sind Kernergebnisse des „German British Business Outlook 2023“. Dieser wurde bereits zum fünften Mal durch die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und die British Chamber of Commerce in Germany (BCCG) erstellt. Im Rahmen der Umfrage wurden sowohl deutsche Tochtergesellschaften mit Hauptsitz im Großbritannien als auch britische Tochtergesellschaften mit Hauptsitz in Deutschland befragt. An der Umfrage, die zwischen dem 11. April und dem 28. April 2023 durchgeführt wurde, nahmen insgesamt 136 Unternehmen (im Vorjahr 69) teil.

Kostenfreier Download der aktuellen Studie unter: <https://hub.kpmg.de/german-british-business-outlook-2023>

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast-Live-Reihe:

Immobilien + Innovationen

„Steuern + Automatisierung“

7. Juni 2023

„Recht + Künstliche Intelligenz“

12. Juli 2023

„ESG + Datenmodelle“

16. August 2023

„Demografischer Wandel + Digitale Assistenten“

20. September 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Konstanze Olbrich

T +49 69 9587-6691

kolbrich@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Breakfast Update Handelsrisiko 2023

„Counterparty Credit Risk und Initial Margin – Zurück im Fokus?“

7. Juni 2023

„Model Risk Management“

14. Juni 2023

„Lessons Learned und Erfahrungen aus dem Energy Trading“

21. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe:

Tax Update Public

„Fokus: Grundsteuer“

8. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anke Siegmund

T +49 40 32015-5344

ankesiegmund@kpmg.com

Webcast Live: Ausländische Quellensteuern in der Praxis

13. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Franziska Jost

T +49 69 9587-1177

franziskajost@kpmg.com

Betriebliche Altersversorgung 2023: Aktuelle Entwicklungen unter der Lupe

13. Juni 2023 in Hamburg

27. Juni in Frankfurt am Main

28. Juni 2023 in München

Ihr Ansprechpartner:

Guido Häuser

T +49 211 475-8023

ghaeuser@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe:

Transfer Pricing Insights

„Verrechnungspreise schief gelaufen – was tun?“

14. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anna Backmann

T +49 221 2073-1615

abackmann@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe:

Forensic Update 2023

„Die EU-Geldwäschennovelle: Der aktuelle Stand und was für Verpflichtete wichtig ist“

20. Juni 2023

„Threat Hunting – Spuren eines bereits erfolgten Angriffs aufspüren“

22. August 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Josephine Heller

T +49 30 2068-1210

josephineheller@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe:

CGO Governance Update

„Aktuelle Themen und Praxisbeispiele zur CSRD“

20. Juni 2023

„ESG@Internal Audit“

20. Juli 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Gabriele Geerlings-Wasse

T +49 211 475-7640

ggeerlings@kpmg.com

Webcast Live: Endstation Zoll? Die Auswirkungen von CBAM auf EU-Importe

20. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Franziska Jost

T +49 69 9587-1177

franziskajost@kpmg.com

Webcast Live: NFR-Management: Schwerpunkte und Fallstricke

20. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Sophia Steiner

T +49 711 9060-43316

sophiasteiner@kpmg.com

Webcast Live: Transparenzregister und Immobilien – Ausufernde Meldepflichten für ausländische Unternehmen

21. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

Webcast Live: Tax Update II/2023 (kostenpflichtige Veranstaltung)

21. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Anastasia Tag

T +49 30 2068-2243

anastasiatag@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Global Mobility Insights

„Mitarbeitergewinnung goes global – Überlegungen aus Sicht von HR und Tax“

22. Juni 2023

Ihre Ansprechpartnerin:

Gabriele Geerlings-Wasse

T +49 211 475-7640

ggeerlings@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

Dr. Jan-Hendrik Gnädiger

Barbarossaplatz 1A
50674 Köln
T +49 221 2073-1137

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.