

KPMG-Mitteilungen

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

Januar/Februar 2024

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 m ² Wohnfläche	3
BVerfG: Ausschluss einer Übertragung zum Buchwert zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften verfassungswidrig	3
Finanzielle Eingliederung für körperschaftsteuerliche Organschaft bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen	5
Sogenannter Blockerwerb kann § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen	6
Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft	7
Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug in die Schweiz und Freizügigkeit	7
Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung wegen Missbrauchs; Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	8
Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei entgeltlichem Verzicht auf ein vertragliches Lieferrecht	10
Steuerausweis in einer Rechnung im Verhältnis zu § 24 UStG	10
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	12
Entwicklungen im Bereich des Klimaschutzes und Umweltabgaben	12
Literaturtipps	13
KPMG-Veranstaltungen	14
Impressum	15

Editorial



Stephan Freismuth
Indirect Tax Services,
Trade & Customs

Ende Januar 2024 markiert einen bedeutenden Wendepunkt in der europäischen Klimapolitik, denn erstmalig müssen Unternehmen gemäß dem CO₂-Grenzausgleichsmechanismus (CBAM) Quartalsberichte über ihre Einfuhren von bestimmten Waren in den EU-Binnenmarkt vorlegen. Diese Regelung betrifft Wirtschaftsbeteiligte, die Waren wie Zement, Düngemittel, elektrischen Strom, Wasserstoff, Eisen, Stahl, Aluminium und daraus hergestellte primäre Produkte einführen.

Die Quartalsberichte müssen in digitaler Form an die EU-Kommission übermittelt werden und enthalten importrelevante und produkt-spezifische Informationen zu enthaltenen Treibhausgasemissionen. Dieser Schritt ist Teil eines umfassenden Ansatzes, um den CO₂-Fußabdruck von Importwaren zu erfassen und in die Emissions-handelspolitik der EU zu integrieren.

Die Berichtsphase, die bis Ende 2025 gilt, fungiert als Vorbereitungszeit für die Einführung der eigentlichen Emissionshandelsphase ab Januar 2026. Ab diesem Zeitpunkt sind Unternehmen dazu verpflichtet, für importierte Waren am Emissionshandel teilzunehmen.

Bis Ende Juli haben Wirtschaftsbeteiligte noch die Möglichkeit, die in ihren Waren enthaltenen Treibhausgasemissionen auf der Grundlage von Durchschnittswerten zu bestimmen. Dies kann als sanfter Einstieg in das neue System betrachtet werden. Allerdings wird ab August 2024 die Verwendung der Durchschnittswerte auf ein Minimum reduziert, und es wird erwartet, dass Unternehmen tatsächliche Emissionswerte in Erfahrung bringen.

Dieser Übergang erfordert von den Wirtschaftsbeteiligten eine frühzeitige Auseinandersetzung mit ihrer Lieferkette. CBAM basiert grundlegend auf tatsächlichen Emissionswerten. Dies unterstreicht die Notwendigkeit, die Transparenz in der gesamten Wertschöpfungskette zu erhöhen und effektive Maßnahmen zur Emissionsreduktion zu ergreifen.

CBAM reiht sich nahtlos in eine Vielzahl von Nachhaltigkeitsinitiativen im Rahmen des EU-Green Deals ein. Diese Initiativen verfolgen das übergeordnete Ziel, die grüne Transformation voranzutreiben, die Dekarbonisierung zu fördern und eine echte Kreislaufwirtschaft zu etablieren. Hierbei setzt die EU auch auf die Einhaltung international vereinbarter Menschenrechtsstandards. Bei Verstößen droht der Ausschluss vom EU-Binnenmarkt. Neue technologische Lösungen sind daher unerlässlich, um die erforderliche Transparenz in der Wertschöpfungskette sicherzustellen und die neuen rechtlichen Anforderungen zu erfüllen.

Gerne unterstützen die Expert:innen von KPMG Sie bei der Umsetzung der CBAM-Berichtspflicht, unter anderem mit dem von uns entwickelten Tool „[Trade Data Check](#)“.

I Einkommensteuer

Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 m² Wohnfläche

Der BFH führt im Urteil vom 20.6.2023 (DStR 2023 S. 2562) aus, dass bei Vermietung von Objekten mit Wohnfläche von mehr als 250 m² die von der Rechtsprechung aufgestellten Maßstäbe zu berücksichtigen sind. In diesen Fällen besteht eine Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, die Anlass zu deren Überprüfung mittels einer Totalüberschussprognose gibt. An den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Absicht der Einkünfteerzielung bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbezüglichen Ausnahmen hält der Senat auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 fest.

Im Streitfall vermieteten die Kläger (K) in den Streitjahren 2011–2014 drei Einfamilienhäuser. Bei sämtlichen Objekten betrug die Wohnfläche zwischen 290 und 331 m². Alle Objekte wurden in voller Höhe fremdfinanziert. Die Mietverhältnisse wurden jeweils unbefristet abgeschlossen. Das Finanzamt lehnte die von den K geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse ab. Einspruch und finanzgerichtliche Klage blieben erfolglos. Mangels Einkünfteerzielungsabsicht seien die bezüglich der drei streitgegenständlichen Objekte geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse nicht zu berücksichtigen.

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und wies die Sache an das Finanzgericht zurück. Die Vorentscheidung verletzt § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Zwar hat das Finanzgericht im Ergebnis zutreffend eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht für nötig gehalten, diese genügt jedoch nicht in vollem Umfang den von der Rechtsprechung aufgestellten Maßstäben. Nach dem Zweck der genannten Norm ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben.

Ist die Marktmiete aber keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung, so fehlt die Grundlage für die typisierende Annahme der Absicht der Einkünfteerzielung. Es liegt ein Ausnahmefall vor, der für eine private Veranlassung spricht. Dies ist bei der Vermietung einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung der Fall. Danach ist eine aufwendig gestaltete Wohnung unter anderem anzunehmen, wenn das Objekt eine Wohnfläche von mehr als 250 m² aufweist. Diese Grenze findet ihre Rechtfertigung darin, dass im Regelfall Mietpiegel für Wohnungen dieser Größe aufgrund der geringen Fallzahlen nicht aussagekräftig sind. Die Annahme eines aufwendig gestalteten Objekts bei mehr als 250 m² Wohnfläche kann entgegen dem klägerischen Vorbringen nicht durch „Hochrechnung“ der Mieteinnahmen zum Nachweis eines marktgerechten Verhaltens entkräftet werden.

Nach Ansicht des BFH genügt die vom Finanzgericht durchgeführte Prüfung der Absicht der Einkünfteerzielung anhand einer Totalüberschussprognose nicht in vollem Umfang den Anforderungen, die hieran nach der Rechtsprechung des Senats zu stellen sind. Zwar ist das Finanzgericht zutreffend von einem Prognosezeitraum von 30 Jahren jeweils ab dem Erwerb der streitgegenständlichen Objekte ausgegangen. Allerdings ist die Totalüberschussprognose aus der Sicht ex ante und auf den Schluss des jeweils streitigen Veranlagungszeitraums aufzustellen. Es fehlt der Vorentscheidung an Feststellungen, inwieweit die Mieterhöhungen in den Streitjahren bereits objektiv vorhersehbar waren. I

I Einkommensteuer/Verfassungsrecht

BVerfG: Ausschluss einer Übertragung zum Buchwert zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften verfassungswidrig

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 28.11.2023 (DStR 2024 S. 155) entschieden, dass die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001; UntStFG) zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern insoweit gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als die Norm keine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen

beteiligungsidentischer Personengesellschaften zu Buchwerten zulässt.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ermöglicht in bestimmten Fällen die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert, das heißt ohne Aufdeckung etwaiger stiller Reserven und somit steuerneutral. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften, an denen dieselben Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind (beteiligungsidentische Personengesellschaften), wird in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht genannt.

Im Streitfall veräußerte eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG (F1-KG) 2001 zwei mit einem Fabrik- und Verwaltungsgebäude bebaute Grundstücke an ihre beteiligungsidentische Schwes-tergesellschaft (F2-KG) zu einem Kaufpreis in Höhe des Buchwerts. Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass die in den übertragenen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven bei der F1-KG vollständig aufzudecken und zu versteuern seien. Das nach erfolglosem Widerspruch angerufene Finanzgericht Baden-Württemberg gab in seiner Entscheidung vom 19.7.2012 (BeckRS 2013, 94389) der Klage statt, wogegen das Finanzamt Revision vor dem BFH einlegte.

Der BFH kam seinerseits zu dem Ergebnis, dass § 6 Abs. 5 EStG im Streitfall keine steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten zulasse, da der Wortlaut insoweit eindeutig sei und mangels einer planwidrigen Regelungslücke auch keine Möglichkeit einer analogen Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG in Betracht komme. Der BFH sah aber in der fehlenden gesetzlichen Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwes-terperso-nengesellschaften einen Verstoß gegen den allge-meinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs.1 GG und legte deshalb mit dem Beschluss vom 10.4.2013 (DStR 2013 S. 2158) dem BVerfG die Rechtsfrage zur Entscheidung vor.

Nach Ansicht des BFH hat der Gesetzgeber, indem er in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStFG nicht auch die Buchwertübertragung von Wirt-schaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen beteiligungsidentischer Schwes-terperso-nengesell-schaften zugelassen hat, seine grundlegende Systementscheidung einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen. Der Fall ist aus Sicht des BFH wesentlich gleich mit dem in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG geregelten Fall der Überführung eines Wirt-schaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, die folgerichtig zu Buchwerten möglich ist. Der ein-

zige Unterschied besteht in dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen zwecks gemeinsamer Einkünfteerzielung. Dieser Unterschied spielt aber hinsichtlich der Frage, ob die gesetzgeberische Grundentscheidung auch in diesem Fall eine Buchwertübertragung gebietet, keine Rolle. Denn die bei Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erzielten Gewinne werden den Gesellschaftern vor und nach der Übertragung in gleicher Weise anteilig zuge-rechnet, so dass die Besteuerung der stillen Reser-ven durch die Übertragung nicht gefährdet wird.

Das BVerfG schließt sich in seinem aktuellen Beschluss vom 28.11.2023 der verfassungsrecht-lichen Würdigung des BFH an und verpflichtet den Gesetzgeber, rückwirkend für die betroffenen Über-tragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine ver-fassungsgemäße Neuregelung zu treffen. Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung bleibt § 6 Absatz 5 Satz 3 i.d.F. des UntStFG mit der Maßgabe an-wendbar, dass die Vorschrift mit Wirkung für Über-tragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmer-schaft in das Gesamthandsvermögen einer betei-ligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird. |

■ Körperschaftsteuer

Fortführung der finanziellen Eingliederung einer Organgesellschaft bei Verschmelzung des alten auf einen neuen Organträger im Rahmen der Fußstapfentheorie

Der BFH kommt im Urteil vom 11.7.2023 (I R 36/20; DStR 2023 S. 2607) zum Ergebnis, dass im Fall einer Verschmelzung von zwei Kapitalgesell-schaften der übernehmende Rechtsträger – in seiner Funktion als Organträger (OT) – hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs.1 Satz 1 Nr.1 KStG) nach § 12 Abs. 3 in Verbin-dung mit § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt. Dies gilt selbst in den Fällen, in denen der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (OG) zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Betei-ligung an der OG zu einer inländischen Betrieb-stätte des OT nach § 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG (Fußstapfentheorie). Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge einer-seits sowie der umwandlungssteuerlichen Rückbe-ziehung andererseits stehen dabei gleichberechtigt nebeneinander. Die Anwendung der Fußstapfen-theorie ist dabei auch nicht auf diejenigen Fälle be-schränkt, in denen das Unternehmen der OG zuvor

ein Teilbetrieb des übertragenden Rechtsträgers war.

Erlischt der Gewinnabführungsvertrag (EAV) vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit (§ 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) durch Konfusion (hier: Verschmelzung der OG mit dem OT), ist dies ein „wichtiger Grund“, sodass die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit die steuerrechtliche Anerkennung nicht hindert. Im Streitfall ist durch die Verschmelzung der OG auf die neue OT (Klägerin) im Jahr 2017 während der Mindestvertragslaufzeit des EAV eine sogenannte Konfusion eingetreten. Dadurch ist der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erloschen. Das Finanzgericht ist aber nach Ansicht des BFH zutreffend davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung von Satz 2 dieser Norm unschädlich war. Die Konfusion stellt einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit dar.

Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und „damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“. Dies umfasst auch die Höhe der Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit (§ 14 Abs. 4 KStG) sowie -zumindest „incidenter“ – die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft). Für die körperschaftsteuerliche Organschaft sieht § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG vor, dass das dem OT zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Grundlagen der Besteuerung gegenüber dem OT und der OG gesondert und einheitlich festzustellen sind. Diese Feststellungen sind nach Satz 2 der genannten Norm für die Besteuerung des Einkommens des OT und der OG bindend.

Der Gewerbesteuermessbescheid ist im Verhältnis zum Feststellungsbescheid des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG kein Folgebescheid. Im Streitfall hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Klage (hier: Verpflichtungsklage) zulässig ist, soweit sie auf den Erlass eines Feststellungsbescheids und gegen den Gewerbesteuermessbescheid gerichtet war. Insbesondere ist die Klage nicht nach § 42 FGO unzulässig, da der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag im Verhältnis zu dem Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG kein Folgebescheid ist. Auch § 35b GewStG führt nicht dazu, dass ein Verhältnis von bindendem Grundlagenbescheid und Folgebescheid besteht.

Der BFH hat die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung/Entscheidung zurückverwiesen. Die Sache ist nicht spruchreif, da das

Finanzgericht keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der OG zu einer inländischen Betriebstätte des OT getroffen hat (§ 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG). Insbesondere fehlen jegliche Feststellungen, ob die übertragende Rechtsträgerin und die übernehmende Rechtsträgerin (Klägerin) nur inländische oder auch ausländische Betriebsstätten hatten und welcher Betriebsstätte die Beteiligung an der OG im Streitjahr zuzuordnen war. **I**

Finanzielle Eingliederung für körperschaftsteuerliche Organschaft bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen

Der BFH bezieht im Urteil vom 9.8.2023 (I R 50/20; DStR 2023 S. 2781) Stellung zur Frage des Bestehens einer körperschaftsteuerlichen Organschaft, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht. Ist dies der Fall, so muss der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 KStG zu erfüllen.

Im Streitfall war die Klägerin zu 1 (K1), eine GmbH, in den Streitjahren (2014–2016) zu 79,8 % an der Klägerin zu 2 (K2), einer GmbH, beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag der K2 enthielt unter anderem die Regelung, dass Beschlüsse der Gesellschaft einer Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen bedürfen, soweit nicht das Gesetz oder die Satzung eine höhere Mehrheit vorschreibt. Das Finanzamt hob die ursprünglichen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auf und behandelte die abgeführten Gewinne als verdeckte Gewinnausschüttungen. Einspruch und finanzgerichtliche Klage blieben erfolglos.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass in den Streitjahren eine körperschaftsteuerliche Organschaft wegen fehlender finanzieller Eingliederung nicht bestand. Der BFH sieht die Klägerinnen als klagebefugt an (§ 40 Abs. 2 FGO). Sowohl Organträgerin als auch Organgesellschaft sind Feststellungsbeteiligte nach § 14 Abs. 5 KStG, die von der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung betroffen sind. Zutreffende Klageart ist die von den Klägerinnen erhobene Anfechtungsklage.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass das Finanzgericht rechtmäßig entschieden hat, dass die Klagen unbegründet sind. Zwar ist die streitige Statusfrage des Bestehens/Nichtbestehens einer Organschaft

Gegenstand des angefochtenen Bescheids über die Aufhebung der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG. Die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft lagen in den Streitjahren aber nicht vor, so dass die ursprünglich positiven Feststellungsbescheide aufzuheben waren.

Für die finanzielle Eingliederung ist auf die „Mehrheit der Stimmrechte“ abzustellen. Sieht die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eine (höhere) qualifizierte Mehrheit vor, muss der Organträger aber zumindest in denjenigen Fällen, in denen die qualifizierte Mehrheit generell erforderlich ist, nicht nur über eine einfache Mehrheit, sondern über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen. Nach diesen Maßstäben fehlte K1 die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit. Zwar hielt sie 79,8 % der Anteile an K2, so dass ihr die einfache Mehrheit der Stimmrechte zustand. Nach dem Gesellschaftsvertrag war für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung aber generell eine Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen erforderlich. Über diese qualifizierte Mehrheit verfügte K1 nicht. ■

Sogenannter Blockerwerb kann § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen

Der BFH kommt im Urteil vom 6.9.2023 (DStR 2024 S. 25) zum Ergebnis, dass die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsschwelle (10 % des Grund- oder Stammkapitals) durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht werden kann, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Der Streit geht darum, ob § 8b Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 bis 7 KStG 2014 auf Ebene einer Mitunternehmerschaft anwendbar ist, wenn die beteiligungsvermittelnde Mitunternehmerstellung unterjährig in drei zeitgleichen Rechtsgeschäften von drei unterschiedlichen Veräußerern erworben worden ist. Im Feststellungsbescheid ging das Finanzamt davon aus, dass die besonderen Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 bis 6 KStG nicht vorgelegen haben. Der Grund dafür sei, dass eine GmbH (Mitunternehmerin) ihre gesellschaftliche Beteiligung von 12,94 % des Kapitals unterjährig von drei verschiedenen Veräußerern erworben habe, wobei die jeweils erworbenen Teil-Kommanditanteile die Schwelle der Beteiligung von 10 % für sich genommen jeweils nicht erreicht hätten. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage statt.

Abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG sind die betroffenen Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG dennoch zu berücksichtigen, wenn die ausschüttungsvermittelnde Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals der ausschüttenden Körperschaft betragen hat. Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft sind dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen (Satz 4). Dabei gilt eine dem Mitunternehmer insoweit zugerechnete Beteiligung im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG als unmittelbare Beteiligung (Satz 5). Im Übrigen gilt für Zwecke des gesamten § 8b Abs. 4 KStG der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt (Satz 6).

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht dem Klagebegehren ohne Rechtsfehler entsprochen. Dabei ließ der Senat die vorgenannte Auslegungsfrage zur generellen Anwendbarkeit des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehreren (Teil-)Erwerben mit Blick auf die Besonderheiten des Streitfalls offen. Denn die in der Norm angeführte Beteiligungsschwelle wird durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind. Der Wortlaut der Vorschrift lässt es ohne weiteres zu, die Frage nach dem „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %“ aus Sicht des Erwerbers zu beurteilen.

Dafür, dass der wirtschaftlich einheitliche Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % zur Tatbestandserfüllung der Ausnahmeregelung der genannten Norm ausreichen muss, sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Normzweck. Es kann aus der maßgeblichen Sicht des Erwerbers und angesichts des Ausnahmecharakters des § 8b Abs. 4 KStG keinen Unterschied machen, ob der Erwerb von einem Veräußerer oder von mehreren Veräußerern erfolgt. Entscheidend sein muss, dass durch den Erwerb der Beteiligung von mindestens 10 % ein unternehmerischer Einfluss auf die Entscheidungen bei der Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann oder nicht. Im Streitfall hat das Finanzgericht festgestellt, dass der Erwerb (in einer einheitlichen notariellen Urkunde) auf einem einheitlichen Erwerbsbeschluss beruhe und dass er auf einen einheitlichen Erwerbszeitpunkt erfolgt sei. ■

I Körperschaftsteuer/Unionsrecht

Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft

Der BFH hat sich in seiner Entscheidung vom 9.8.2023 (DStR 2023 S. 2784) zu Fragestellungen rund um das Thema „grenzüberschreitende Verlustverrechnung“ zwischen Kapitalgesellschaften geäußert. Im Zentrum der Entscheidung steht die Frage, welche grundsätzlichen Anforderungen an eine „gelebte Organschaft“ bestehen und ob diese im Streitfall vorliegen.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt war eine GmbH mit Sitz im Inland (Klägerin) alleinige Gesellschafterin einer s.a.r.l. mit Sitz in Frankreich. Nachdem die s.a.r.l. bis 2012 stets Verluste erzielt hatte, stellte sie ihren Geschäftsbetrieb ein und wurde mit Wirkung zum 31.10.2012 im französischen Handelsregister gelöscht. Die GmbH nahm in ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2012 eine Verrechnung der von der s.a.r.l. bis zu diesem Jahr erwirtschafteten Verluste vor, den das Finanzamt nicht berücksichtigte. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Auch der BFH sah im Rahmen des Revisionsverfahrens keine einfachgesetzliche oder unionsrechtliche Grundlage für die von der Klägerin geltend gemachte grenzüberschreitende Verlustverrechnung. Nach § 14 Abs.1 Satz 1 KStG setzt die Berücksichtigung der Verluste einer Tochtergesellschaft auf der Ebene der Muttergesellschaft ein zwischen beiden Unternehmen bestehendes Organschaftsverhältnis voraus. Nach den insoweit bindenden Feststellungen des Finanzgerichts war zwischen der Klägerin, die unstreitig in den persönlichen Anwendungsbereich des § 14 Abs.1 KStG fällt, und der s.a.r.l., die nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft ist, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte, keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden.

Inwieweit die „kumulierten operativen Verluste“ der s.a.r.l., wie die Klägerin meint, über eine unionsrechtskonforme Auslegung der §§ 14 ff. KStG (und des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) - im Sinne einer Restriktion des Tatbestandserfordernisses des Gewinnabführungsvertrags - im Inland abzugsfähig sein könnten, ist im Streitfall nicht abschließend zu entscheiden. Denn unabhängig davon, dass im Hinblick auf die einzelnen Anforderungen einer grenzüberschreitenden Organschaft noch viele Einzelfragen unbeantwortet oder zumindest nicht abschließend geklärt sind, wird nach Ansicht

des BFH auch dann, wenn aus unionsrechtlichen Gründen auf eine vertragliche Gewinnabführungsverpflichtung vollständig zu verzichten wäre, als Grundvoraussetzung erforderlich bleiben, dass die Muttergesellschaft die angefallenen Verluste tatsächlich jährlich getragen hat. Unter Berücksichtigung der Besonderheiten der nationalen Organschaftsregelungen in §§ 14, 17 KStG, die als wesentliches - und aus unionsrechtlicher Sicht unbedenkliches - Strukturelement zumindest auf eine jährliche tatsächliche Verlustübernahme ausgerichtet sind, reicht hierfür eine Verlustübernahme (erst) zum Zeitpunkt der Finalität der Verluste (im Streitjahr) nicht aus.

Die Entscheidung auf der Grundlage dieser tatsächlichen Würdigung zur Verlustübernahme entsprechend dem nationalen Organschaftskonzept und der Umstand, dass die Klägerin letztlich nicht anders besteuert wird als eine Muttergesellschaft mit einer im Inland ansässigen abhängigen Kapitalgesellschaft, mit der keine Ergebnisabführung vereinbart worden ist, nötigt nach Maßgabe der Rechtsprechung des EuGH den Senat nicht zu einer Vorlage im Sinne des Art. 267 AEUV an den EuGH wegen unionsrechtlicher Zweifel an dem nationalen Tatbestandserfordernis des Gewinnabführungsvertrags in § 14 Abs.1 KStG. Eine Vorlage hätte nur dann erforderlich sein können, wenn es vor der Geschäftseinstellung der s.a.r.l. zumindest tatsächlich – oder auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung – zu einer Übernahme der jährlichen Verluste der s.a.r.l. gekommen wäre. ■

I Außensteuerrecht/Unionsrecht

Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug in die Schweiz und Freizügigkeit

Der BFH nimmt in seinem Urteil vom 6.9.2023 (DStR 2024 S.18) Bezug zum EuGH-Urteil Wächtler vom 26.2.2019 (DStR 2019 S. 425). Danach ist nach unionsrechtlichen Vorgaben in Verbindung mit dem sogenannten Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Union und der Schweiz (FZA) bei einem Wegzug in die Schweiz die im Wegzugszeitpunkt entstehende nationale Steuer auf den Vermögenszuwachs (Wegzugssteuer) dauerhaft und zinslos zu stunden. Dies hindert jedoch nach Auffassung des BFH die Festsetzung der Steuer nicht.

Im Streit steht, ob in Folge des Umzugs des Klägers (K) von Deutschland in die Schweiz die sogenannte Wegzugsteuer nach § 6 AStG 2011 festgesetzt werden darf. K ist deutscher Staatsangehöriger und Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in der Schweiz. An dieser GmbH ist er seit 2007 zu 50 % beteiligt. Im Jahr 2011 verzog K in die Schweiz, wo

er seitdem dauerhaft wohnhaft ist. Im Steuerbescheid 2011 erfasste das Finanzamt einen fiktiven Veräußerungsgewinn der GmbH-Anteile nach den § 6 AStG, § 17 EStG. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren zahlte K die Wegzugsteuer „vorläufig“ und hat keine Stundung mehr beantragt. Das Finanzgericht gab der Klage statt.

Der BFH hob das Urteil trotz des im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen EuGH-Urteils Wächtler auf. Nach seiner Auffassung ist nach Maßgabe des § 6 AStG die Wegzugsteuer im Streitfall durch Einkommensteuerbescheid festzusetzen und nicht zu stunden. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs.1 Satz 1 AStG sind erfüllt. Deshalb ist auf die von ihm gehaltene Beteiligung an der GmbH auch ohne Veräußerung § 17 Abs.1 Satz 1 EStG anzuwenden. Es kommt zu einem fiktiven Veräußerungsgewinn. Eine dauerhafte Stundung der Wegzugsteuer sieht § 6 AStG nicht vor. Die in § 6 Abs. 4 AStG zugestandene zeitlich befristete Teil-Stundung hat der K ausdrücklich nicht (mehr) beantragt. Vielmehr hat er die festgesetzte Wegzugsteuer entrichtet, ohne sich auf die in § 6 Abs. 4 AStG tatbestandlich vorausgesetzte „erhebliche Härte“ zu berufen.

Es kann kein Zweifel bestehen, dass der EuGH in seinem Urteil Wächtler das deutsche, aus Regelungen für die Steuerfestsetzung und Regelungen für die Steuererhebung bestehende und insbesondere in § 6 Abs.1, 4 und 5 AStG kodifizierte „System“ der Wegzugsbesteuerung bei Wegzügen in die Schweiz verworfen hat, weil es das FZA-Niederlassungsrecht der betroffenen Steuerpflichtigen verletzt. Mithin ist eine dauerhafte und zinslose Stundung des gesamten Betrags der festgesetzten Wegzugsteuer geboten. Um dem K die Ausübung seines Rechts zu ermöglichen, sich in der Schweiz niederzulassen, ist eine bis zum Zeitpunkt der Veräußerung andauernde Stundung der – im Wegzugszeitpunkt zulässigerweise festzusetzenden – gesamten Wegzugsteuer geboten. Diese Stundung darf gegebenenfalls von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Sie darf aber nicht mit einer Verzinsung einhergehen, weil dies zu einem Liquiditätsnachteil gegenüber einem im Inland verbleibenden Steuerpflichtigen führt.

Nicht anschließen kann sich der Senat jedoch der Meinung des Finanzgerichts, dass das unter Beachtung der FZA-Maßgaben Gebotene nicht in die nationalen Vorschriften hineingelesen werden könne, was damit die Rechtswidrigkeit der Festsetzung der Wegzugsteuer zur Folge habe. Vielmehr ist dem Anwendungsvorrang des Primärrechts vor nationalem Recht durch das „Hineinlesen“ der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrecht-

lichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung zu tragen. Es kann geboten sein, ein „europarechtswidriges Tatbestandsmerkmal“ nicht zu beachten oder einen im nationalen Gesetz nicht vorgesehenen Gegenbeweis zuzulassen, im Übrigen aber die Vorschrift in ihrem Bestand zu erhalten.

Damit ist es zulässig, im Zeitpunkt des Wegzugs in die Schweiz die Wegzugsteuer nach § 6 Abs.1 AStG festzusetzen. Zugleich ist aber den vom EuGH verbindlich formulierten Vorgaben dadurch Rechnung zu tragen, dass die im nationalen Gesetz nicht vorgesehene zinslose und bis zur Anteilsveräußerung andauernde Stundung von Amts wegen zu gewähren ist, um dem Steuerpflichtigen die Ausübung seines Rechts zu ermöglichen, sich in der Schweiz niederzulassen. Die hiernach vom FZA geforderte Stundung wird im Streitfall nicht durch die Zahlung der Wegzugsteuer durch den K ausgeschlossen. Nach Ansicht des BFH geht eine nach Entrichtung der Steuer ausgesprochene Stundung nicht „ins Leere“. Eine Stundung kann vielmehr auch für bereits vergangene Zeiträume und auch für bereits gezahlte Steuern gewährt werden. Darüber ist im Rahmen des Erhebungsverfahrens zu entscheiden. |

Umsatzsteuer

Widerspruch gegen eine Gutschrift und Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach Ausgliederung

Das Urteil des BFH vom 12.7.2023 (DStR 2023 S. 2719) betrifft die Frage, gegen wen der Widerspruch gegen eine Gutschrift nach Ausgliederung und wie der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung der Lieferung von Anlagegold (§ 25c UStG) zu erfolgen hat.

Der BFH vertritt die Auffassung, dass ab der Eintragung einer Ausgliederung im Handelsregister der Widerspruch gegen eine Gutschrift, die auf einem von der Ausgliederung umfassten Vertrag beruht, dem übernehmenden Rechtsträger gegenüber erklärt werden muss.

Der BFH begründet dies damit, dass ein Widerspruch im Sinne einer wirksamen Willenserklärung erforderlich ist. Das bedeute, dass der Widerspruch gegenüber der Person zu erklären sei, die Vertragspartei sei und die gegebenenfalls bei zivilrechtlichen Meinungsverschiedenheiten als Gläubigerin ihren auf einer vertraglichen Nebenpflicht beruhenden Anspruch auf Rechnungserteilung auf dem Zivilrechtsweg klären lassen könne.

Mit der Eintragung im Handelsregister gehe im Wege der Sonderrechtsnachfolge das von der Aus-

gliederung umfasste Vermögen des Unternehmens einschließlich der Verbindlichkeiten sowie bestehender Verträge und actu im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 131 Abs.1 Nr.1 UmwG auf den übernehmenden Rechtsträger über. Ein gesonderter Übertragungsakt hinsichtlich der einzelnen Gegenstände sei nicht erforderlich. Die partielle Gesamtrechtsnachfolge umfasse unter anderem die gesamten Vertragsverhältnisse, die auf diese Weise ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei kraft Gesetzes auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden.

Ferner geht der BFH auf die rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Lieferung von Anlagegold nach § 25c Abs. 3 UStG ein. Habe ein Unternehmer auf die Steuerfreiheit eines Umsatzes (hier: § 25c Abs.1 UStG) dadurch verzichtet, dass er dem Leistungsempfänger den Umsatz unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, könne er den darin liegenden Verzicht nur dadurch rückgängig machen, dass er dem übernehmenden Rechtsträger als Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung ohne Umsatzsteuer erteilt. Der Verzicht und sein Widerruf als actus contrarius seien dabei mit Blick auf die zeitlichen Grenzen ihrer Ausübung gleich zu behandeln; es komme darauf an, wie der Unternehmer den Umsatz im letzten maßgebenden Zeitpunkt behandelt. |

Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung wegen Missbrauchs; Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der BFH hat mit Urteil vom 12.7.2023 (DStR 2023 S. 2724) zum Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung (§ 20 UStG) wegen Missbrauchs Stellung genommen.

Der Kläger ist vorliegend Unternehmer und besteuert seine Umsätze aufgrund einer Genehmigung, die unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt worden ist, nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). Im Sommer 2015 fand beim Kläger eine Außenprüfung des Finanzamts statt. Der Prüferin fiel dabei auf, dass der Kläger als Geschäftsführer verschiedener Firmen (Leistungsempfängerinnen) unternehmerisch tätig war, denen er in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer erteilt hatte, die von den Leistungsempfängerinnen jedoch nur über Verrechnungskonten gebucht und über mehrere Jahre hinweg nicht bezahlt wurden. In den Rechnungen waren weder Zahlungsfristen genannt noch Fälligkeiten ausgewiesen. Die Prüferin war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte für die abgerechneten Leistungen beim Kläger nicht angestrebt worden sei, sondern hätte gezielt vermieden werden sollen.

Das Finanzamt widerrief daraufhin die Genehmigung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zum 1.1.2016. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängerinnen bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kläger begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung missbraucht werde. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Der BFH hat die Revision des Klägers als begründet angesehen. Selbst bei Existenz eines Widerrufsvorbehalts sei der Widerruf des begünstigenden Verwaltungsakts unzulässig, wenn der Erlass des Verwaltungsakts geboten war. Eine Ablehnung des Antrags sei jedenfalls ermessenswidrig, wenn sie auf sachwidrigen Gründen beruhe.

Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt sei, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruhe dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung oder Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.

Es bleibe offen, ob der Begriff „geschuldet“ im Sinne des § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 Satz 1 UStG im Lichte des EuGH-Urteils vom 10.2.2022 „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße“ (DStR 2022 S. 255) sowie der Art. 167, Art. 179 Satz 1 MwStSystRL eine zeitliche Komponente enthält und deshalb dahingehend zu verstehen ist, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet werden muss, um vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden darf, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird). Darauf komme es im Streitfall, in dem nur über den Widerruf der Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zu entscheiden ist, indes nicht an. Darüber sei vielmehr in den Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen zu entscheiden. Sollte den Leistungsempfängerinnen der Vorsteuerabzug nicht zu versagen sein, obwohl – was allerdings bisher ebenfalls nicht feststehe – der Kläger die Umsatzsteuer möglicherweise noch nicht vereinnahmt hat, wäre dies vom Mitgliedstaat Deutschland hinzunehmen. |

Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei entgeltlichem Verzicht auf ein vertragliches Lieferrecht

Der BFH kommt mit Urteil vom 23.8.2023 (BeckRS 2023, 35672) zum Ergebnis, dass der Verzicht eines Landwirts auf ein vertragliches Lieferrecht (durch Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Vertrags über die Lieferung von Lebensmitteln) gegen „Abstandszahlung“ steuerbar ist und nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG fällt.

Der BFH begründet dies damit, dass § 24 UStG im Lichte der Art. 295 ff. MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen sei. Das Vereinfachungserfordernis müsse mit dem Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für die Landwirte in Einklang gebracht werden.

§ 24 UStG sei eine Vereinfachungsregelung, die seit den EuGH-Urteilen „Harbs“ vom 15.7.2004 (DStRE 2005 S. 353) und „Stadt Sundern“ vom 26.5.2005 (DStRE 2005 S. 841) eng auszulegen ist. Der von Art. 295 ff. MwStSystRL bezweckte Ausgleich der Belastung der von einem Landwirt bezogenen Eingangsleistungen mit Umsatzsteuer werde nach der Systematik des Pauschalierungsverfahrens erst dann gewährt, wenn er landwirtschaftliche Erzeugnisse liefert oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringt. Andere Umsätze, die der Pauschallandwirt im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs tätigt, würden dem Regelsteuersatz unterliegen.

Der Verzicht auf ein Lieferrecht sei weder eine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne des § 24 UStG, Art. 295 MwStSystRL, da sie nicht zu einer landwirtschaftlichen Erzeugung des Landwirts beitrage, noch würden durch den Verzicht landwirtschaftliche Erzeugnisse im Sinne des § 24 UStG, Art. 295 MwStSystRL geliefert, da hierfür keine Gegenstände im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten vom landwirtschaftlichen Betrieb des Landwirts erzeugt werden.

Darüber hinaus berücksichtige nur diese Auslegung hinreichend, dass mit den Durchschnittssätzen die Vorsteuer für die bezogenen Eingangsleistungen auf Basis von makroökonomischen Daten pauschaliert wird (§ 24 Abs.1 Satz 3 und 4 UStG, Art. 298 MwStSystRL). Die Anwendung des § 24 UStG setze daher voraus, dass es sich um eine Leistung handelt, bei der typischerweise davon auszugehen ist, dass ihre Erbringung zu einer entsprechenden Mehrwertsteuer-Vorbelastung führt oder zumindest führen kann. Für den Verzicht auf ein vertragliches Lieferrecht treffe dies nicht zu; denn die

Ausrüstung des landwirtschaftlichen Betriebs werde für einen solchen Verzicht nicht benötigt.

Diese Auslegung stehe in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu § 24 UStG. So habe der BFH die Leistung eines Landwirts, der ein Grundstück als ökologische Ausgleichsfläche zur Verfügung gestellt und in diesem Rahmen auf eine landwirtschaftliche Nutzung (bis auf eine Nutzung als Weide) verzichtet hat, als nicht unter § 24 UStG fallend angesehen, da sie nicht landwirtschaftlichen Zwecken diene. Gleiches gelte für die Verpflichtung, Land über mindestens fünf Jahre von der Fruchtfolge auszunehmen und dessen schädliche landwirtschaftliche Nutzung zu unterlassen. Schließlich fielen die Übertragung von Zahlungsansprüchen sowie die Überlassung von Vieheinheiten nicht unter § 24 UStG. **I**

Steuerausweis in einer Rechnung im Verhältnis zu § 24 UStG

Das Urteil des BFH vom 17.8.2023 (DStR 2024 S.107) betrifft den Steuerausweis in einer Rechnung im Verhältnis zu § 24 Abs.1 UStG unter Berücksichtigung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE).

Eine GbR, die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterlag, betrieb Ackerbau auf gepachteten Flächen. Die Gesellschafter der GbR waren zuletzt K und H. Im Jahr 2010 (Streitjahr) vereinbarten sie die Auflösung der GbR mit Ablauf des 30. Juni 2010, wobei die Wirtschaftsgüter der GbR im Wege der Realteilung auf die Gesellschafter übergehen sollten. H erhielt – neben anderen Wirtschaftsgütern – das Nutzungsrecht an gepachteten Grundstücken mit einer Fläche von 49,86 ha, was etwa 14 % der bisher von der GbR bewirtschafteten Fläche entsprach, und K die übrigen nicht an H herauszugebenden Wirtschaftsgüter. Im Anschluss beteiligte sich K, der selbst unternehmerisch tätig war, an einer KG und überließ dieser die von ihm übernommenen Wirtschaftsgüter entgeltlich zur Nutzung.

Die GbR stellte K unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von 10,7 Prozent die ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter (unter anderem landwirtschaftliche Maschinen sowie Feldinventar) in Rechnung. K nahm den Vorsteuerabzug in Höhe des in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrags in Anspruch. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Übertragung eines Betriebs gegen Aufgabe von Gesellschaftsanteilen eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs.1a UStG darstelle. Da nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden könne – womit die

Regelung des § 24 Abs.1 Satz 3 UStG in Bezug genommen wurde – schulde die GbR nach § 14c Abs.1 UStG die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer. Der nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht statt. Die Revision des Finanzamts vor dem BFH hatte Erfolg.

Das Finanzgericht habe die GbR zu Unrecht nicht als Ausstellerin der mit Steuerausweis erteilten Rechnung angesehen. Da sich hieraus, selbst wenn keine gesetzlich geschuldete Steuer vorliegen sollte, für die GbR zumindest eine Steuerschuld nach § 14c Abs.1 UStG ergebe, sei über die Frage der gesetzlichen Steuerentstehung nicht zu entscheiden. Der vom Finanzamt in dieser Höhe festgesetzte Steueranspruch mindere sich zudem weder durch den von der GbR auf der Grundlage von § 24 Abs.1 Satz 3 UStG angenommenen Vorsteuerabzug noch durch eine Vorsteuerberichtigung.

Der GbR, die sich im Kern nicht gegen die Annahme einer sie treffenden Steuerschuld in Höhe des Steuerausweises der Rechnung wendet, sondern meint, in gleicher Höhe zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, stehe entgegen ihrer Annahme aus der Übertragung im Rahmen der Realteilung kein Vorsteuerabzug nach § 24 Abs.1 Satz 3 UStG zu, da es an dem hierfür erforderlichen Umsatz im Sinne von § 24 Abs.1 Satz 1 UStG fehle.

Die Lieferung von Geräten, die der Unternehmer lediglich für Umsätze nach § 24 Abs.1 Satz 1 UStG verwendet habe, unterliege nicht der Durchschnittsatzbesteuerung (ebenso Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 2 UStAE). Der BFH gibt seine bisherige entgegengesetzte Rechtsprechung mit dem vorliegenden Urteil auf (BFH vom 10. November 1994, BStBl II 1995 S. 218).

Entgegen Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE führe es auch nicht zu einer Verwaltungsvereinfachung, die Lieferung von Gegenständen, die nicht § 24 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegt, als dieser Vorschrift unterliegend zu behandeln. ■



Kennen Sie schon unseren neuen Umsatzsteuer-Podcast „VAT to go“? Ab sofort informieren wir regelmäßig und kompakt zu den wichtigsten Entwicklungen rund um die Umsatzsteuer und deren Auswirkungen auf Unternehmen.

Zur aktuellen Folge: Der Umsatzsteuer-Podcast – Umsatzsteuerliche Betriebsstätte – KPMG on air | Podcast on Spotify

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Entwicklungen im Bereich des Klimaschutzes und Umweltabgaben

Die nationale Umsetzung der von der EU reformierten und neu geschaffenen Abgaben, die dem Umwelt- und Klimaschutz dienen sollen, erfolgt schrittweise. Insbesondere bei den Themen „Carbon Border Adjustment Mechanism“ (CBAM) und Plastikabgaben gibt es neue Entwicklungen.

CBAM hat im Wesentlichen das Ziel durch die CO₂-Bepreisung importierter Güter zu verhindern, dass die Produktion in CO₂-intensiven Industrien aufgrund des Emissionshandelssystems in andere Länder ausgelagert wird. Dies würde sonst zu einem Carbon Leakage führen. Durch die CBAM-Verordnung für eingeführte Waren soll also im Binnenmarkt eine Chancengleichheit für Importeure und lokale Hersteller geschaffen werden.

Für diesen Mechanismus wurde die Deutsche Emissionshandelsstelle als zuständige nationale Behörde benannt. Damit wählt Deutschland einen Weg wie viele andere Mitgliedstaaten, CBAM der Behörde zuzusprechen, die auch für das europäische Emissionshandelssystem zuständig ist. Während die EU-Kommission grundsätzlich die Berichte zentral prüft, ist die nationale Behörde (in DE: die Deutsche Emissionshandelsstelle) im Zweifelsfall für eine detailliertere Prüfung oder das Einleiten eines Berichtigungsverfahrens zuständig.

Entsprechend der CBAM-Verordnung sind die ersten CBAM-Quartalsberichte zum 31.1.2024 fällig. Die Frist für die Abgabe der Berichte beträgt jeweils einen Monat nach Quartalsende. Bis Ende 2025 bleibt es für Importeure bei einer Berichtspflicht.

Im Zusammenhang mit dem Bundeshaushalt 2024 ist das Thema Plastikabgaben im Dezember 2023 erneut im politischen Diskurs aufgenommen worden. Plastikabgaben sind basierend auf dem Eigenmittelbeschluss 202/2053 vom 14.12.2020 von der EU erhobene Plastikabgaben. Diese Abgaben werden von der EU erhoben und von den Mitgliedstaaten entrichtet. Die Höhe der Abgaben basiert auf der Menge an Abfall von nicht recycelten Verpackungen aus Kunststoff. Deutschland zahlt aufgrund dieser Abgabe ca. 1,4 Milliarden Euro an die EU. Diese überlässt den Mitgliedstaaten, woher das Geld für diese Plastikabgabe stammt. Bisher wurde die Abgabe in Deutschland aus Steuergel-

dern finanziert. Andere Länder, wie Spanien, haben eine Plastiksteuer eingeführt, welche die Abgabe auf die Hersteller umlegt. Deutschland plant nun ebenfalls ein Umlegen der Plastikabgabe auf die Verursacher. Wie genau dieses Umlegen aussehen soll und wer als Verursacher gelten wird, ist bisher noch nicht bekannt. Angekündigt wurde lediglich, dass, ein solches Umlegen erst zum 1.1.2025 umgesetzt werden soll, da noch Zeit benötigt würde, um eine entsprechende Lösung zu erarbeiten.

Zu differenzieren ist die Plastikabgabe auf EU-Ebene von dem Einwegkunststoffgesetz, welches am 16.5.2023 in Kraft getreten ist. Das Einwegkunststoffgesetz setzt die Richtlinie (EU) 2019/904 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5.6.2019 um. Diese Richtlinie hat die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt zum Ziel und legt direkt fest, dass die Hersteller der Einwegkunststoffe bestimmte durch Verpackungsabfall verursachte Kosten, zum Beispiel solche für Sensibilisierungsmaßnahmen und Sammelsysteme, übernehmen müssen. ■

Schneller Überblick zur Rechnungslegung:
eNewsletter Accounting News
Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2024/01/kpmg-accountingnews-2024-01_sec.pdf

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



Literaturtipps



CEO Outlook 2023/24: Wachstum in Zeiten der Polykrise

CEOs in der ganzen Welt agieren heute in einem Umfeld, das durch vielfältige gleichzeitig auftretende Herausforderungen gekennzeichnet ist: die Auswirkungen des Klimawandels, globale Konflikte, Protektionismus, ökonomische und geopolitische Unsicherheiten, Personalengpässe und disruptive Technologien.

Mit welchen Strategien versuchen CEOs ihre Organisationen erfolgreich durch dieses komplexe Umfeld zu navigieren? Dies haben wir in unserer Befragung für den CEO Outlook 2023 untersucht. Befragt wurden weltweit 1.325 CEOs großer Unternehmen, darunter 125 CEOs in Deutschland. Eine ausführlichere Darstellung der Antworten der von uns befragten CEOs von Unternehmen in Deutschland haben wir in unserem „CEO Outlook 2023/24“ zusammengestellt.

Acht von zehn CEOs in Deutschland sind zwar zuversichtlich, dass ihre Unternehmen auch in den nächsten drei Jahren wachsen. Der Wert liegt aber zehn Prozentpunkte unter dem Vorjahreswert. Mit Blick auf die Entwicklung der globalen Wirtschaft in den nächsten drei Jahren äußern sich 80 % der Unternehmenschefs in Deutschland zuversichtlich. In Bezug auf die Entwicklung Deutschlands zeigen sich 75 % zuversichtlich. Das sind allerdings vier Prozentpunkte weniger als im CEO Outlook 2022. Die von KPMG befragten CEOs in Deutschland identifizieren disruptive Technologien, Geopolitik und den Klimawandel als die drei wichtigsten Risiken für die Wachstumsaussichten ihres Unternehmens.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/de/kpmg-ceo-outlook-2023>



24. KPMG Global Automotive Executive Survey

Die gegenwärtige Dynamik in der Automobilindustrie spiegelt einen beispiellosen Umbruch wider, der von neuen Antrieben, innovativen Geschäftsmodellen und veränderten Kundenerwartungen vorangetrieben wird. Dieser Wandel bringt nicht nur eine wachsende Vielfalt an Kaufoptionen für Verbraucher hervor, sondern fordert auch Automobilhersteller zu intensiven Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten heraus – von Elektrofahrzeugen über Hybridtechnologien bis hin zu Wasserstoff-Brennstoffzellen und alternativen Kraftstoffen.

Gleichzeitig beschleunigt sich die Konvergenz mit der Technologiebranche, geprägt von schnellen Innovationen und strategischen Entscheidungen mit damit verbundenen hohen Risiken. Zunehmende Bedeutung erfährt außerdem die Fokussierung auf regionale Unterschiede. Dies betrifft nicht nur Kundenpräferenzen und regulatorische Anforderungen, sondern auch die gesamte Wertschöpfung und Lieferketten, was den bereits bestehenden Trend zum Nearshoring weiter verstärkt. Die Konzentration von Unternehmen auf lokale Marktbedingungen erhöht ihre Flexibilität, auf vielfältige Ansprüche reagieren und regionale Anpassungen bedienen zu können.

Unser diesjähriger 24. Global Automotive Executive Survey, für den mehr als 1.000 Führungskräfte der Automobilindustrie in 30 Ländern zu den aktuellen Veränderungen befragt wurden, bietet wertvolle Einblicke.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2024/01/kpmg-global-automotive-executive-survey-2024.pdf>



Studie: Wie Low-Code-Plattformen die digitale Transformation vorantreiben

In unserer schnelllebigen, digitalen Welt stehen Unternehmen unter großem Druck. Sie müssen ihre IT-Prozesse optimieren und Innovationen vorantreiben, um sich vor Angriffen zu schützen, wettbewerbsfähig zu bleiben und sich von der Konkurrenz abzuheben.

In diesem Zusammenhang rücken Low-Code-Entwicklungsplattformen zunehmend in den Fokus von Unternehmen. Diese Plattformen ermöglichen es auch Nichtentwickler:innen, Software in einer visuellen Umgebung zu erstellen. So können betriebliche Prozesse optimiert und datenbasierte Entscheidungen getroffen werden. Doch wie werden Low-Code-Entwicklungsplattformen genutzt und vor welchen Herausforderungen stehen Unternehmen bei der Adaption? Welche Trends zeichnen sich ab und welche Faktoren spielen bei der Wahl von Low-Code-Entwicklungsplattformen eine besonders große Rolle?

Die Studie „Low-Code Adoption as a Driver of Digital Transformation“ beleuchtet die komplexen Anforderungen an moderne IT-Strukturen und geht detailliert auf Vorteile, Einsatzgebiete, Herausforderungen, Sicherheit, Compliance und den Einsatz moderner Technologien wie KI in der Low-Code-Entwicklung ein. Die Daten basieren auf einer Befragung von 2.000 Unternehmensentscheider:innen aus den Regionen Europa, Naher Osten, Afrika, USA und Asien-Pazifik-Region (ASPAC).

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: <https://hub.kpmg.de/de/low-code-einfuehrung-als-treiber-der-digitalen-transformation>

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast-Live-Reihe:

Global Mobility Insights

„Global Payroll Management“
6. Februar 2024

„Equal Pay aus HR-Sicht“
5. März 2024

„Kapitalbeteiligung für alle
Mitarbeitenden – neue Chancen
durch das Zukunftsfinanzierungs-
gesetz (ZuFinG)“
2. April 2024

„Erstattung von Sozialversiche-
rungsbeiträgen nach Beendigung
der Auslandsbeschäftigung“
7. Mai 2024

„Update zur EU Posted Workes
Directive“
4. Juni 2024

„Lohnsteuerprüfung:
Aktuelle Themen aus der Praxis“
2. Juli 2024

Ihre Ansprechpartnerin:
Franziska Jost
T +49 69 9587-1177
franziskajost@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe:

Transfer Pricing Insights

„TP Journey to ASPAC
(Südkorea, China und Japan)“
7. Februar 2024
(jeweils in englischer Sprache)

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

Webcast-Live-Reihe:

Tax Update Public

„Fokus: Stadtwerke“
8. Februar 2024

„Fokus: Aktuelle Steuerthemen
für Kommunen“
14. März 2024

„Fokus: Aktuelle Umsatzsteuer-
themen im Public Sector“
11. April 2024

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

Webcast Live: Aktuelle Steuer- themen der Kommunen in Hessen, Rheinland-Pfalz und Saarland

21. Februar 2024

Ihre Ansprechpartnerin:
Gabriele Geerlings-Wasse
T +49 211 475-7640
ggeerlings@kpmg.com

Webcast Live:

Tax Update I/2024

(kostenpflichtige Veranstaltung)

6. März 2024

Ihre Ansprechpartnerin:
Franziska Jost
T +49 69 9587-1177
franziskajost@kpmg.com

Umsatzsteuer 2024:

Hybride Jahrestagung

(kostenpflichtige Veranstaltung)

12. März 2024 in München
sowie online als Webcast

Ihre Ansprechpartnerin:
Bianca Seega
T +49 69 9587-2527
bseega@kpmg.com

43. Praxisnetzwerk Hamburg

„Status Quo Nachhaltigkeits-
transformation – Skizzierte Wege
aus der Praxis“

13. März 2024 in Hamburg

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

Webcast-Live-Reihe:

Kapitalkosten-Insights

„11. Kapitalkosten-Insights“
22. Mai 2024

„12. Kapitalkosten-Insights“
25. September 2024

Ihr Ansprechpartner:
Maximilian Overesch
T: +49 511 8509-5616
moveresch@kpmg.com



Weitere Seminare und Aktuelles zu den
Veranstaltungen unter www.kpmg.de/events

Auch Anmeldungen sind dort online möglich –
schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

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

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

Dr. Martin Ribbrock

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

Editorial

Stephan Freismuth

Theodor-Heuss-Str. 5
70174 Stuttgart
T +49 175 1188823 (mobil)

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.

© 2024 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.