

# KPMG-Mitteilungen

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

Mai 2024

## Inhalt (Auszug)

<b>Editorial</b>	<b>2</b>
<b>Steuerrecht</b>	<b>3</b>
Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags	3
Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von Sondervergütungen	3
Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren	4
Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung	5
Verdeckte Gewinnausschüttung setzt Zuwendungswillen voraus	6
Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen	7
Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände	7
Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG	8
Minderung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit	9
<b>Zoll- und Außenwirtschaftsrecht</b>	<b>11</b>
Vereinfachung für Hinzurechnungs- und Abzugsbeträge bei der Zollwertermittlung	11
<b>Literaturtipps</b>	<b>13</b>
<b>KPMG-Veranstaltungen</b>	<b>14</b>
<b>Impressum</b>	<b>15</b>

# Editorial



**Felix Bußmann**  
Tax, Global Transfer Pricing  
Services

Die fundamentalen Änderungen im internationalen Steuerrecht durch die sogenannten Pillar 1 und Pillar 2 Regelungen des OECD BEPS 2.0 Projekts rücken immer näher. Unternehmen müssen sich demnach zwangsläufig mit der neuen Weltsteuerordnung beschäftigen. Die OECD setzt mit periodischen Veröffentlichungen ein klares Zeichen, um die Initiative weiter voranzubringen und zu implementieren.

Während die Diskussion um die Regelungen zur Verteilung des Steuersubstrats unter Pillar 1 Amount A etwas ins Stocken geraten ist und diese sowieso nur für sehr große Unternehmen mit einem globalen Konzernumsatz von mindestens 20 Mrd. Euro sowie einer Profitabilität vor Steuern von über 10 % anwendbar sein sollen, wird Amount B aktuell stark vorangetrieben und eine Vielzahl an Unternehmen betreffen, unabhängig von Umsatz- und Profitabilitätsschwellen. Zudem ist die globale Mindestbesteuerung unter Pillar 2 für alle multinationalen Konzerne mit einem Jahresumsatz von mehr als 750 Mio. Euro von ganz aktueller Relevanz.

Amount A zielt dabei ab auf eine Umverteilung von Besteuerungsrechten an sogenannte „Marktstaaten“ zur angemessen(er)en Vergütung der lokalen Wertschöpfung mit Hilfe eines neuen steuerlichen Anknüpfungspunkts – losgelöst von einer physischen Präsenz. Amount B wiederum hat zum Ziel, die Verrechnungspreisbestimmung für Routine Marketing- und Vertriebstransaktionen im Großhandel zu standardisieren und zu vereinfachen.

Die OECD hat einen straffen Fahrplan entwickelt und arbeitet in 2024 bezüglich Pillar 1 an der Ausgestaltung und Finalisierung der inhaltlichen Arbeiten und an weiteren Veröffentlichungen in Bezug auf Amount A und B. 2025 sollen die neuen Regelungen voraussichtlich erstmalig Anwendung finden und werden Unternehmen damit vor sehr große Herausforderungen stellen. Insbesondere die Absicht der OECD Amount B möglichst bis zu diesem Zeitpunkt über die OECD-Leitsätze international zu implementieren, wird faktisch starke Auswirkungen auf die bisher bekannten und international etablierten Verrechnungspreisspielregeln haben.

Auch in Bezug auf Pillar 2 ist der Zeitdruck für Unternehmen hoch. Bereits Ende 2023 hat Deutschland die EU-Pillar-2-Richtlinie in nationales Recht umgesetzt. Damit sind große Unternehmensgruppen bereits für das laufende Geschäftsjahr 2024 verpflichtet, die entsprechenden Vorgaben einzuhalten.

Es bleibt also nur noch wenig Zeit, sich auf die sehr weitreichenden Compliance-Anforderungen vorzubereiten.

Gerne unterstützen Sie unsere Expert:innen dabei, die Auswirkungen der aktuellen Entwicklungen auf Ihr Unternehmen zu analysieren und die notwendigen operativen Umsetzungen vorzunehmen.

# Steuerrecht

## I Einkommensteuer

### **Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags**

Der BFH kommt im Urteil vom 7.11.2023 (DStR 2024 S. 659) zum Ergebnis, dass der Bezug eines Nutzungsersatzes im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines sogenannten Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf keinen steuerbaren Kapitalertrag begründet. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Nutzungsersatz nicht auf einer erwerbsgerichteten Tätigkeit beruht und mithin nicht innerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre erzielt wird. Das infolge des Widerrufs entstandene Rückgewährschuldverhältnis ist bei der zwingend gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ertragsteuerlich als Einheit zu behandeln. Der bezogene Nutzungsersatz ist auch nicht nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar.

Im Fall schlossen die Kläger (K) 2005 einen Darlehensvertrag mit der X-Bank zur Finanzierung der selbstgenutzten Wohnimmobilie ab. K leisteten monatlich Zins- und Tilgungsleistungen. K widerriefen 2016 unter Verweis auf eine fehlerhafte Widerrufsbelehrung ihre auf den Abschluss des Darlehensvertrags gerichteten Willenserklärungen und lösten die noch offene Restvaluta ab. K und die X-Bank schlossen im Jahr 2017 (Streitjahr) einen Vergleich. Danach hatte die X-Bank zur Abgeltung der Klageforderung sowie sämtlicher Ansprüche aus dem Darlehensvertrag einen Betrag von 14.500 Euro an die K zu zahlen, der nach der gewählten Formulierung „ganz oder teilweise der Kapitalertragsteuer unterliegt“.

K machten in ihrer Steuererklärung 2017 geltend, die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die X-Bank sei nicht rechtmäßig erfolgt. Das Finanzamt folgte dem nicht und erfasste im Steuerbescheid den streitigen Nutzungsersatz (je hälftig bei den Ehegatten) als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs.1 EStG. Einspruch und finanzgerichtliche Klage hatten keinen Erfolg.

Nach Auffassung des BFH ist der im Rahmen der Rückabwicklung des Darlehensvertrags von der X-Bank an die K geleistete Nutzungsersatz von 14.500 Euro kein steuerbarer Kapitalertrag im Sinne des § 20 Abs.1 Nr. 7 EStG. Der BFH hob die Entscheidung des Finanzgerichts auf und gab der

Klage statt. Wie die Einkünfteerzielung im Rahmen aller anderen Einkunftsarten setzt die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Grundsatz eine erwerbsgerichtete Tätigkeit voraus. Das gilt auch nach Einführung der Abgeltungsteuer. Auch innerhalb der Schedule der Kapitaleinkünfte ist zwischen der Erwerbssphäre und der nicht steuerbaren Privatsphäre zu unterscheiden.

Der von den K vereinnahmte Nutzungsersatz ist nicht isoliert zu betrachten und deshalb als steuerbar zu behandeln, weil sich die Situation aus der Sicht der K nach dem Widerruf des Darlehensvertrags so darstellt, als hätten die K der X-Bank entgeltlich Kapital in Höhe der erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen überlassen. Auf der Grundlage der gebotenen Einheitsbetrachtung sind die einzelnen Ansprüche aus dem Rückgewährschuldverhältnis nicht für sich betrachtet Teil einer steuerbaren erwerbsgerichteten Tätigkeit. Wirtschaftlich bewirkt die Rückabwicklung des Darlehensvertrags aus der Sicht des Darlehensnehmers bei globaler Betrachtung letztlich nur eine Verringerung der bis zum Widerruf auf das Darlehen zu zahlenden Zinsen oder des Wertersatzes für die Gebrauchsvorteile.

Nach Ansicht des BFH ist der von der X-Bank geschuldete Nutzungsersatz nicht nach der allein in Betracht kommenden Regelung zu den Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar. § 22 Nr. 3 EStG erfasst, ergänzend zu den übrigen Einkunftsarten, das Ergebnis einer erwerbsgerichteten Tätigkeit und setzt wie diese die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften nach § 2 EStG voraus. I

### **Keine Korrektur der von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehenden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von Sondervergütungen**

Der BFH hat im Urteil vom 12.12.2023 (DStR 2024 S. 806) darüber entschieden, wie Zuführungsbeträge zu Pensionsrückstellungen für die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die im Zuge eines Formwechsels auf eine Mitunternehmerschaft übergehen, ertragsteuerlich zu behandeln sind. Danach sind die genannten Zuführungsbeträge für die zusageberechtigten Mitunternehmer weder zum steuerlichen Übertragungsstichtag noch danach anteilig in Sondervergütungen umzuqualifizieren.

Im Streitfall entstand die Z-GbR durch einen Formwechsel mit steuerlicher Rückwirkung zum 1.10.2009. Gesellschafter und Mitunternehmer waren der Vater und sein Sohn (Kläger). Der Vater war im Streitjahr (2009) beherrschender Gesellschafter der Y-GmbH. Aufgrund einer im Jahr 1996 erteilten Pensionszusage war in der Y-GmbH eine Pensionsrückstellung gebildet worden. Der Sohn war im Jahr 2004 nach dem Erwerb des Geschäftsanteils zu 25 % an der Y-GmbH beteiligt. Auch ihm wurde von der Y-GmbH eine Pensionszusage erteilt. In der steuerlichen Übertragungsbilanz der Y-GmbH zum 30.9.2009 (§ 3 Abs.1 UmwStG 2006) wurden diese Rückstellungen mit den Teilwerten angesetzt und in der Übernahmebilanz der Z-GbR zum 1.10.2009 betragsidentisch übernommen.

Im Feststellungsbescheid für 2009 erfasste das Finanzamt Sondervergütungen, indem es in den Sonderbilanzen der Kläger (K) Ausgleichsposten zu den Pensionsrückstellungen bildete. Es vertrat die Meinung, dass in der Sonderbilanz des Vaters in Höhe der Differenz zwischen dem Bilanzansatz zum 31.12.2009 und dem Anwartschaftsbarwert des während der Arbeitnehmerzeit des V in der Y-GmbH erdienten Pensionsanspruchs ein Ausgleichsposten und in der Sonderbilanz des Sohns ebenfalls ein Ausgleichsposten zu bilden sei. Hingegen ging das Finanzgericht davon aus, dass in den Sonderbilanzen der K mangels einer Rechtsgrundlage keine Ausgleichsposten zu bilden seien. In seiner Revision rügt das Finanzamt die Verletzung materiellen Rechts in Gestalt von § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG durch das Finanzgericht.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass für die K keine Sondervergütungen in der streitigen Höhe festzustellen sind. Der Senat teilt die Würdigung des Finanzgerichts, dass trotz der nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag vorhandenen Stellung der K als Mitunternehmer der Z-GbR der Teilwertansatz für die Rückstellungen nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr.1 EStG zum 31.12.2009 beizubehalten war. Schließlich wurden die Dienstverhältnisse der K zur Z-GbR nicht beendet.

Die streitigen Sondervergütungen für die K sind auch nicht nach § 6 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu berücksichtigen. § 6 Abs.1 und Abs. 2 UmwStG enthalten keine Rechtsgrundlage für die Erfassung der streitigen Sondervergütungen. Deren Ansatz kann sich nur nach den allgemeinen Regelungen (§ 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG, § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 EStG) ergeben, was der Senat jedoch verneint. Die vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag, also die während der Arbeitnehmerzeit der K

bei der Y-GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen, gehören im Streitjahr weder ganz noch anteilig zu den Sondervergütungen der K. Bei den Zuführungsbeträgen zu den Pensionsrückstellungen, die für die K auf der Ebene der Y-GmbH gebildet wurden, handelt es sich nicht um „Vergütungen“ des Mitunternehmers.

Die auf die Personengesellschaft übergehende Pensionsverpflichtung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und die korrespondierende Forderung des früheren Anteilseigners und Arbeitnehmers aus dem Versorgungsversprechen haben ihre Ursache allein in dem früheren Beschäftigungsverhältnis des Berechtigten zu der umgewandelten Kapitalgesellschaft. Die Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft bis zur Umwandlung vergüten nicht die Tätigkeit im Dienst der Personengesellschaft nach der Umwandlung. Sondervergütungen können erst aufgrund von weiteren Zuführungen zur übernommenen Pensionsrückstellung nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag entstehen. **I**

### **Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren**

Der BFH trifft im Urteil vom 12.12.2023 (DStR 2024 S. 739) die Entscheidung, dass nach einer wirksamen Antragstellung die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen (VZ) vom Finanzamt zu unterstellen sind. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier VZ ist unerheblich.

Im Streitfall war der Kläger (K) in den Vorjahren und in den Streitjahren (2014 und 2015) zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. Bis Ende 2011 war K Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.3.2013 als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In den Streitjahren war K in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.

K hatte in der Steuererklärung für den VZ 2013 erstmals einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG für dieses Jahr und für die Streitjahre gestellt und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden sowie den anteiligen Abzug der Werbungskosten geltend gemacht. In den Folgejahren beantragte K wiederum die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Hingegen ordnete das Finanzamt in den Bescheiden für 2014 und 2015 die Ausschüttungen ohne Aufwandsabzug den übrigen, zum gesonderten Tarif nach § 32d Abs.1 EStG zu



besteuernden Kapitalerträgen des K zu. Das Finanzamt unterstellte, dass K seit dem 31.3.2013 die persönlichen Voraussetzungen für eine Stellung des Antrags nicht mehr erfüllt habe. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG enthalte lediglich eine Befreiung von den Nachweisanforderungen in den vier Folgejahren, setze aber voraus, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung in jedem der Folgejahre erfüllt seien. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b und § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG zutreffend dahingehend ausgelegt, dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung in den folgenden vier VZ zu unterstellen ist, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gegeben sind. Im Jahr 2013 war für die Antragstellung erforderlich, dass der Steuerpflichtige Kapitalerträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erzielt, an der er im VZ, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt ist und dass er beruflich für diese tätig ist. Die Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG, nach der die ausgeübte berufliche Tätigkeit dem Steuerpflichtigen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft vermitteln muss, ist erstmals auf Anträge für den VZ 2017 anzuwenden.

Das Finanzgericht hat zutreffend entschieden, dass aufgrund der wirksamen erstmaligen Antragstellung des K für den VZ 2013 nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG das Vorliegen der Voraussetzungen für die Option zum Teileinkünfteverfahren in den Streitjahren zu unterstellen ist. Der Auslegung des BMF, dass die genannte Norm nur eine Nachweiserleichterung für eine materiell-rechtlich erforderliche Prüfung der Antragsvoraussetzungen in jedem VZ der Folgejahre enthält, für den der Antrag als gestellt gilt, schließt sich der Senat nicht an. ■

### **Zweitwohnungsteuer als Kosten der Unterkunft für eine doppelte Haushaltsführung**

Der BFH kommt im Urteil vom 13.12.2023 (DStR 2024 S. 743) zum Ergebnis, dass die Zweitwohnungsteuer Aufwand für die Nutzung der Unterkunft ist. Sie unterfällt daher bei den Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG.

Im Streitfall hat die Klägerin (K) ihren Haupthausstand in X. In den Streitjahren (2018 und 2019) erzielte K Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in

München. Dabei machte K bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2018 Aufwendungen für die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte von 12.480 Euro sowie die Zweitwohnungsteuer der Stadt München von 896 Euro bei den sonstigen Aufwendungen für ihre doppelte Haushaltsführung geltend. Für das Jahr 2019 begehrte K neben den Kosten für die Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte von 15.880 Euro die Berücksichtigung gezahlter Zweitwohnungsteuer von 1.157 Euro. Das Finanzamt erkannte für die Streitjahre die Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte in München jeweils mit dem gesetzlichen Höchstbetrag von 12.000 Euro an. Bei den sonstigen Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung erfasste das Finanzamt die Zweitwohnungsteuer nicht. Das Finanzgericht gab der erhobenen Klage statt.

Nach Ansicht des BFH ist das Finanzgericht zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der K gezahlte Zweitwohnungsteuer nicht zu den nur beschränkt abzugsfähigen Unterkunftskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zählt. Nach Satz 1 der genannten Vorschrift sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Satz 2).

Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft nach Satz 4 der Norm, die (nur) mit dem Höchstbetrag von 1.000 Euro pro Monat abgezogen werden können, zählen sämtliche Aufwendungen, die der Steuerpflichtige getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Im Fall der Anmietung einer Wohnung durch den Steuerpflichtigen gehören zu diesen Aufwendungen zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die Absetzung für Abnutzung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Aber auch die (warmen und kalten) Betriebskosten gehören zu diesen Unterkunftskosten. Dagegen gehören die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft.

Nach diesen Maßstäben hat das Finanzgericht die Zweitwohnungsteuer zu Unrecht als sonstige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung angesehen und sie ohne die Beschränkung

(Satz 4) in voller Höhe zum Abzug zugelassen. Bei der von der Stadt München erhobenen Zweitwohnungsteuer handelt es sich vielmehr um Unterkunftskosten im Sinne der Norm. Das Entstehen der Zweitwohnungsteuer knüpft maßgeblich an das Innehaben einer weiteren Wohnung in München neben der Hauptwohnung und damit an die damit regelmäßig einhergehende Nutzung dieser Wohnung an. Die Zweitwohnungsteuer stellt eine unmittelbar mit dem tatsächlichen Mietaufwand für die Zweitwohnung verbundene zusätzliche finanzielle Belastung für das Innehaben der Zweitwohnung dar. Auch handelt es sich bei der Zweitwohnungsteuer um eine rätierlich anfallende Ausgabe, die von dem Höchstbetrag erfasst werden soll. **I**

## **I Körperschaftsteuer**

### **Verdeckte Gewinnausschüttung setzt Zuwendungswillen voraus**

Der BFH befasst sich im Urteil vom 22.11.2023 (DStR 2024 S. 802) mit der Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dabei gelangt er zu dem Ergebnis, dass bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen ist, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Vielmehr ist maßgebend allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.

Im vorliegenden Fall ist die Klägerin (K) die X-GmbH. Ihr Stammkapital wurde von der alleinigen Gesellschafterin B durch Einbringung eines 100 %igen Geschäftsanteils an der Y-GmbH sowie durch Bar-einlage erbracht. Im Zuge der Gründung der K wurden verschiedene Modelle thematisiert, wie eine für notwendig erachtete Kapitalerhöhung bei der Y-GmbH erfolgen könnte. B entschied sich für die Variante, nach der zunächst die Anteile an der Y-GmbH in die X-GmbH eingebracht werden soll.

Aufgrund einer im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung bei der K kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass die X-GmbH auf eine Teilnahme an der Kapitalerhöhung bei der Y-GmbH im (Streit-) Jahr 2008 verzichtet habe. Die X-GmbH habe stattdessen unentgeltlich der Gesellschafterin B ermöglicht, an der Kapitalerhöhung bei der Y-GmbH teilzunehmen. In diesem Verzicht liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugunsten der B, die mit dem Teilwert des im Rahmen der Kapitalerhöhung von B erworbenen Geschäftsanteils zu be-

werten sei. Ferner habe die K anstelle der B die Stammeinlage eingezahlt. Auch darin sei eine vGA zu erblicken. Einspruch und finanzgerichtliche Klage gegen die geänderten Steuerbescheide für das Jahr 2008 blieben erfolglos.

Der BFH hob das erstinstanzliche Urteil auf und verwies die Rechtssache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Der BFH geht zunächst davon aus, dass die K rechtlich und wirtschaftlich in der Lage gewesen wäre, für das Ausüben des ihr zustehenden Bezugsrechts ein (angemessenes) Entgelt zu erzielen und damit einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu erlangen. Er führt weiter aus, dass im Ausbleiben dieses Vorteils dadurch, dass eine andere Person zur Übernahme des neuen Geschäftsanteils zugelassen wurde, eine verhinderte Vermögensmehrung liegt, die als solche zu einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG führen kann. Dabei wurde B begünstigt, indem sie – unentgeltlich – zur Teilnahme an der Kapitalerhöhung zugelassen wurde. Allerdings kann der Senat nicht abschließend darüber entscheiden, ob die verhinderte Vermögensmehrung auf Seiten der K ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis gehabt hat.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist nach der Senatsrechtsprechung dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug nach § 20 EStG auszulösen. Diese Grundsätze gelten aber nicht uneingeschränkt, da es zur Annahme einer vGA – wie bei einer offenen Gewinnausschüttung – eines Zuwendungswillens bedarf. Steht deshalb zur Überzeugung eines Finanzgerichts fest, dass die (objektive) Vorteilsverschiebung von der Kapitalgesellschaft zugunsten des Gesellschafters nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt ist, scheidet eine vGA aus, weil es dann an der konkreten Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis fehlt. Dies kann etwa bei subjektiven Entschuldigungsgründen der Fall sein.

Legt der Gesellschafter-Geschäftsführer glaubhaft dar, dass eine Vermögensverschiebung an ihn nicht stattfinden sollte und dass damit kein Zuwendungsbewusstsein vorhanden war, ist der konkrete betriebliche Veranlassungszusammenhang gesichert. Dann gelangt man bei der Prüfung nicht mehr zu einer „Umdeutung“ infolge des gedachten Norm-Verhaltens eines typisierten sorgfältig handelnden

Geschäftsführers. In derartigen Ausnahmefällen ist es daher möglich, dass es dem Gesellschafter-Geschäftsführer gelingt, die entgegenstehenden Vermutungen des Fremdvergleichs durch einen konkreten Veranlassungsnachweis zu widerlegen. Die Sache ist aber nicht spruchreif. Denn das Finanzgericht durfte die Frage, ob die Gesellschafterin B zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Kapitalerhöhung tatsächlich einem Irrtum über den Inhalt des Beschlusses unterlag, nicht unaufgeklärt lassen. |

## Umsatzsteuer

### Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen

Das BFH-Urteil vom 18.10.2023 (BeckRS 2023, 45769) betrifft die Frage, ob eine Gemeinde in den Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat und ihr deshalb der Vorsteuerabzug zusteht.

Die Gemeinde im Streitfall ist ein staatlich anerkannter heilklimatischer Luftkurort. Die Kurverwaltung der Gemeinde wird kommunalrechtlich als sogenannter Eigenbetrieb geführt und ist körperschaftsteuerrechtlich ein Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend: Kurbetrieb). Die Gemeinde erhebt kommunalrechtlich eine Kurtaxe, mit der sie die Herstellung, den Unterhalt und die Sanierung von Kureinrichtungen (zum Beispiel Kurpark, Kurhaus, Wege) finanziert. Diese Einrichtungen sind für jedermann frei zugänglich; eine Kurkarte wird zum Eintritt nicht benötigt.

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen sah die Gemeinde die Kurtaxe als Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit (Kurbetrieb) an und begehrte den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen, die mit dem Fremdenverkehr zusammenhängen. Bei einer Außenprüfung ging der Prüfer ebenfalls davon aus, dass die Gemeinde als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe, erkannte aber die Vorsteuerbeträge, die nicht mit dem Kurbetrieb im Zusammenhang standen, nicht an. Des Weiteren wurden Vorsteuerbeträge, die das Kurhaus betrafen, nur insoweit berücksichtigt, als das Kurhaus entgeltlich verpachtet wurde. Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen für Wege, Loipen und andere Einrichtungen außerhalb des Kurparks wurden vom Prüfer nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheide. Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht die Klage ab.

Der BFH hat die Revision nach Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe es im Ergebnis zutreffend abgelehnt, die geltend gemachten Vorsteuern zum Abzug zuzulassen. Denn die streitigen Eingangsleistungen stünden nicht im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung im Sinne der § 1 Abs.1 Nr.1 des UStG, Art. 2 Abs.1 Buchst. c MwStSystRL.

Für den Streitfall habe der EuGH mit Urteil „Gemeinde A“ vom 13.7.2023 (DStR 2023 S.1651) bindend entschieden, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine Leistung gegen Entgelt darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind.

Danach ist im Streitfall das Vorliegen einer Leistung der Klägerin an die Kurgäste gegen Entgelt zu verneinen und der Vorsteuerabzug für die streitbefangenen Eingangsleistungen zu versagen. Soweit der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen an sich möglicherweise in geringerem Umfang als bisher gewährt zusteht, ist im finanzgerichtlichen Verfahren eine Verböserung (reformatio in peius) verboten. |

### Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände

Das BFH-Urteil vom 22.11.2023 (DStR 2024 S. 882) betrifft einen Kunsthändler, der Galerien in mehreren deutschen Städten betreibt. Im Laufe des Jahrs 2014 (Streitjahr) bezog er auch Kunstgegenstände von Künstlern, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig waren. Diese Lieferungen wurden von den Künstlern in ihren Ansässigkeitsstaaten jeweils als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Streitig ist die umsatzsteuerliche Behandlung seitens des Kunsthändlers.

Der vom BFH angerufene EuGH kommt mit Urteil „Mensing II“ vom 13.7.2023 (DStR 2023 S.1838) zum Ergebnis, dass die Art. 312, 315 und 317 MwStSystRL dahingehend auszulegen seien, dass die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstands entrichtet habe, dessen spätere Lieferung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 MwStSystRL unterliege, Teil der Steuerbemessungsgrundlage dieser Lieferung sei.

Für das weitere Verfahren weist der BFH darauf hin, dass nach dem EuGH-Urteil Mensing II die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer (systemwidrig) zur Bemessungsgrundlage der Umsätze im Rahmen der Differenzbesteuerung gehöre.

Der nationale Gesetzgeber habe mit § 25a UStG eine Regelung getroffen, die nicht mit Unionsrecht vereinbar sei. Die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen an einen inländischen Wiederverkäufer sei unionsrechtswidrig. Der BFH verweist dazu zur Vermeidung von Wiederholungen auf den BFH-Beschluss vom 20.10.2021 (BStBl II 2022, 503, Rz 22 ff.). Der Kunsthändler dürfe daher die Differenzbesteuerung in Anspruch nehmen, was zwischen den Beteiligten inzwischen auch unstreitig sei.

Die vom Kunsthändler auf den innergemeinschaftlichen Erwerb gezahlte Steuer sei aber nach dem EuGH-Urteil Mensing II Teil der Marge. Soweit dieses Ergebnis nach Auffassung des Kunsthändlers, der Europäischen Kommission und dem EuGH-Urteil Mensing II weder mit den mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen noch mit ihrem Regelungszusammenhang vereinbar ist, hält der EuGH eine Abweichung vom klaren und unmissverständlichen Wortlaut der Richtlinie nicht für zulässig, so dass ein Eingreifen des Unionsgesetzgebers erforderlich sei.

Ausgehend von dieser unionsrechtlichen Beurteilung, an die der BFH gebunden sei, komme eine Anwendung des § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG, der nach Auffassung des BFH einen Ausschluss der Berücksichtigung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Steuer im Wege unionsrechtskonformer Auslegung an sich erlauben würde, nicht in Betracht. Das Gebot unionsrechtskonformer Auslegung des nationalen Rechts führe dazu, dass der BFH die Auslegung wählen muss, die der Richtlinie (in der vom EuGH entschiedenen Auslegung) entspricht. Daher gehört auch im nationalen Recht die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer zur Bemessungsgrundlage.

Die Sache sei nicht spruchreif. Das Finanzgericht habe im zweiten Rechtsgang festzustellen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Handelsspanne der Differenzbesteuerung zu unterwerfen ist, wozu der BFH nähere Ausführungen macht.

Billigkeitsmaßnahmen seien nicht Verfahrensgegenstand. Der BFH weist gleichwohl ohne Bindungswirkung darauf hin, dass eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber

bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, zwar nach nationalem Recht keine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigt; der EuGH scheine indes einen Anspruch auf Billigkeitsmaßnahmen auch in solchen Situationen für möglich zu halten. Im Streitfall könnte daher ein Teilerlass aus sachlichen Billigkeitsgründen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung im Sinne einer „Steuer auf die Erwerbsteuer“ ermessensgerecht sein, denn die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen (und dadurch die Veräußerung quasi in dieser Höhe nicht zu besteuern), entspreche sowohl der Systematik der Differenzbesteuerung als auch dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. **I**

### Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG

Das Urteil des BFH vom 31.1.2024 (DStR 2024 S. 760) betrifft die Frage, welche Anforderungen ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, der im Inland sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 UStG an Unternehmer und Nichtunternehmer erbringt, zu erfüllen hat, damit er von einer Steuerschuldnerschaft seiner unternehmerischen Leistungsempfänger nach § 13b UStG ausgehen kann.

X ist eine Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig. X betrieb im Jahr 2015 (Streitjahr) einen Online-Marktplatz, auf dem sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer („Endverbraucher“) Gegenstände zum Kauf anboten. Die Dienstleistungen der X bestanden darin, den Anbietern der Waren den Zugang und die Nutzung des Online-Marktplatzes zu gewähren, wofür X Gebühren von den Nutzern erhob, deren Höhe sich vornehmlich nach den Verkaufserlösen richtete.

Bis zum 31.12.2014 behandelte X ausschließlich die Leistungsempfänger als Unternehmer, die eine gültige USt-IdNr. angaben. Zum 1.1.2015 stellte X das Verfahren um. Kunden, die eine gültige USt-IdNr. angaben, wurden nach wie vor als Unternehmer behandelt. Sofern eine angegebene USt-IdNr. nicht mehr als gültig bestätigt wurde oder der Leistungsempfänger sich als gewerblicher Nutzer registrierte, aber keine oder eine ungültige USt-IdNr. angab, prüfte und bejahte X nunmehr die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers, wenn bei diesem eines von drei Kriterien zur Bejahung einer Unternehmereigenschaft vorlag.

Insoweit stellte X darauf ab, ob der Leistungsempfänger im laufenden Jahr oder im Vorjahr entweder mehr als ... Verkäufe tätigte oder getätigt hatte, ob



(im gleichen Zeitraum) Leistungsentgelte („Verkaufsgebühren“) von mindestens ... Euro entstanden waren oder ob sich der Leistungsempfänger auf einer besonderen Plattform (gewerbliche Plattform) angemeldet hatte, die gewerblichen Händlern vorbehalten war. Handelte es sich bei den Leistungsempfängern nach den von ihnen gemachten Angaben um eine im Inland ansässige Person und lag in Bezug auf diese Person eines der drei Kriterien vor, ging X von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG aus.

Im Rahmen einer bei X für das erste Kalendervierteljahr 2015 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, dass nur die Leistungsempfänger als Unternehmer zu behandeln seien, für die eine gültige USt-IdNr. vorgelegen habe. Die drei von X angelegten Kriterien waren nach Ansicht der Prüfer nicht geeignet, die Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger anzunehmen. Die Klage vor dem Finanzgericht war nur teilweise erfolgreich.

Der BFH hat die Revision als begründet angesehen. Das Urteil des Finanzgerichts sei aufzuheben und die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar habe das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger keine Voraussetzung dafür ist, den Leistungsempfänger als Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen, sowie dass die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, das heißt identifizierbar sein muss. Das Finanzgericht habe aber unter Verstoß gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG ohne Überprüfung der Richtigkeit der von der Klägerin gemachten Angaben zur Person der Leistungsempfänger verneint und sei auf dieser Grundlage rechtsfehlerhaft von einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO ausgegangen. Die Sache sei nicht spruchreif. ■

### **Minderung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit**

Das Urteil des EuGH vom 29.2.2024 „Consortium Remi Group“ (BeckRS 2024, 3025) betrifft insbesondere die Auslegung von Art. 90 MwStSystRL. Es erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Consortium Remi Group (C) und der bulgarischen Finanzverwaltung wegen der Weigerung, der C zu gestatten, den Betrag der Mehrwertsteuer zu berichtigen, die sie für Forderungen ent-

richtet hat, die von Schuldnern nicht beglichen wurden.

Art. 90 MwStSystRL lautet: „(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. (2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.“

Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts gibt es im bulgarischen Recht keine Bestimmung, die bei Nichtbezahlung eine Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage gestatte. Das bulgarische Mehrwertsteuergesetz sehe eine solche Verminderung nur für den Fall der Annullierung oder Rückgängigmachung der Lieferung vor.

Das vorlegende Gericht stützt sich auf die Erwägungen des EuGH in den Urteilen vom 23.11.2017, „Di Maura“ (BeckRS 2017, 132136, Rn. 21 bis 27) und vom 3.7.2019, „UniCredit Leasing“ (DStRE 2019 S. 965, Rn. 62 und 65). Unter Berufung auf diese Erwägungen ist es in Übereinstimmung mit dem Vorbringen von C der Auffassung, dass die Möglichkeit, die Mehrwertsteuer im Fall der Nichtzahlung des Preises zu erstatten, ungeachtet der Abweichung gemäß Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht völlig ausgeschlossen werden könne. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass angesichts der Umstände die Gefahr bestehe, dass der Rechnungsadressat die Zahlungsverpflichtung nicht erfülle.

Der EuGH führt zu den jeweiligen Vorlagefragen in seinen Entscheidungsgründen aus:

Die Vorlagefragen 1, 3 und 4 betreffen eine Regelung eines Mitgliedstaats, wonach für die Stellung eines Antrags auf Erstattung der Mehrwertsteuer, der darauf beruht, dass im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage vermindert wird, eine Ausschlussfrist gilt, deren Ablauf dazu führt, dass dem nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen eine Sanktion auferlegt wird. Art. 90 MwStSystRL in Verbindung mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität sei dahin auszulegen, dass er einer solchen nationalen Regelung nicht entgegensteht, sofern diese Frist erst ab dem Zeitpunkt läuft, zu dem der Steuerpflichtige ohne Mangel an Sorgfalt sein Recht auf Verminderung geltend machen kann.

Gibt es keine nationalen Vorschriften über die Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts, muss der Beginn einer solchen Ausschlussfrist für den Steuerpflichtigen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit feststellbar sein.

Die Vorlagefragen 2 und 5 betreffen Art. 90 Abs.1 und Art. 273 MwStSystRL in Verbindung mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit. Diese stünden, wenn es keine spezifischen nationalen Vorschriften gibt, dem entgegen, dass die Finanzverwaltung die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung einer von einem Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung davon abhängig macht, dass dieser Steuerpflichtige zuvor die ursprüngliche Rechnung berichtigt und dem Schuldner im Voraus seine Absicht mitteilt, die Mehrwertsteuer zu annullieren. Dies sei der Fall, sofern es dem Steuerpflichtigen unmöglich ist, eine solche Berichtigung rechtzeitig vorzunehmen, und ihm diese Unmöglichkeit nicht zuzurechnen ist.

Vorlagefrage 6: Art. 90 Abs.1 MwStSystRL in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist gemäß EuGH dahin auszulegen, dass ein etwaiges Recht auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung einer von einem Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung einen Anspruch auf Erstattung der von ihm gezahlten Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen begründet; ferner dass, wenn die Regelung eines Mitgliedstaats keine Modalitäten für die Anwendung der möglicherweise geschuldeten Zinsen enthält, diese Zinsen ab dem Zeitpunkt berechnet werden, ab dem der Steuerpflichtige sein Recht auf diese Verminderung im Rahmen der Steuererklärung, die sich auf den dann laufenden Besteuerungszeitraum bezieht, geltend macht. ■



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.

Eine Sonderfolge zur eRechnung finden Sie in Kürze unter – KPMG on air | Podcast on Spotify

# Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

## Vereinfachung für Hinzurechnungs- und Abzugsbeträge bei der Zollwertermittlung

Art. 73 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) ermöglicht es, eine vereinfachte Bewertungsmethode für bestimmte zollwertrelevante Bestandteile anzuwenden.

Auf Basis von Art. 73 UZK können die Zollbehörden auf Antrag bewilligen, dass die folgenden Beträge auf der Grundlage besonderer Kriterien festgelegt werden, wenn sie sich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zollanmeldung angenommen wird, nicht bestimmen lassen:

- a) Beträge, die gemäß Art. 70 Abs. 2 UZK in den Zollwert einzurechnen sind (Bestandteile der vollständigen Zahlung), und
- b) Beträge im Sinne der Art. 71 und 72 UZK, also Hinzurechnungen (z. B. Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens der Waren in das Zollgebiet der Union) und Abzugsposten (z. B. Finanzierungszinsen oder Einkaufsprovisionen).

Die Vereinfachung kommt beispielsweise in Betracht, wenn Kosten für die Qualitätskontrolle der Einfuhrwaren oder die Höhe von Lizenzzahlungen für die Einfuhrwaren zum Zeitpunkt der Anmeldung nicht abschließend feststehen.

Die Bewilligung nach Art. 73 UZK kann gemäß Art. 71 UZK Delegierte Verordnung jedoch nur erteilt werden, wenn

- a) die Anwendung des Verfahrens nach Art. 166 UZK (vereinfachte Zollanmeldung) zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand führen würde
- b) sich der festgelegte Zollwert nicht erheblich von dem Zollwert unterscheidet, der festzulegen wäre, wenn keine Bewilligung vorläge.

Die Abgabe vorläufiger Zollwertanmeldungen, die später korrigiert und ergänzt werden müssten, wird durch die Vereinfachung vermieden.

## Guidance der EU-Kommission zu Art. 73 UZK

Die Europäische Kommission hat am 3.4.2024 eine Guidance zu Art. 73 UZK (TAXUD/A6/2024/1621936 vom 12.3.2024) veröffentlicht, um eine EU-weit einheitliche Anwendung dieser Bestimmung zu ermöglichen.

Die Guidance soll helfen, die Voraussetzungen besser zu verstehen und anzuwenden, und den Mitgliedstaaten klare Anweisungen zur Anwendung dieser Bestimmung geben.

Die Guidance betont, dass die Anwendung von Art. 73 UZK nur in Ausnahmefällen gerechtfertigt ist. Die Zollbehörden müssen sicherstellen, dass die Anwendung dieser Bestimmung auf eine objektive und transparente Weise erfolgt und dass die Unternehmen die Möglichkeit haben, ihre Ansichten und Informationen den Zollbehörden darzulegen.

Dazu werden die Voraussetzungen des unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwands und der nur unerheblichen Abweichung vom ohne Vereinfachung ermittelten Zollwert genauer beschrieben und klar gestellt, dass beide kumulativ erfüllt sein müssen.

Der Antragsteller soll den Zollbehörden eine Methode/Formel vorschlagen, die angewendet werden soll, um die zum Zeitpunkt der Zollanmeldung noch nicht quantifizierbaren Beträge vereinfacht zu ermitteln, und entsprechende Unterlagen zum Nachweis, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, vorlegen.

Darüber hinaus zählt die Guidance die Verpflichtungen des Bewilligungsinhabers auf, wie beispielsweise die Pflicht, in der Zollanmeldung auf die Nutzung der Vereinfachung hinzuweisen und dabei die so ermittelten Beträge getrennt in der Zollwertanmeldung auszuweisen. Der Inhaber der Bewilligung muss bei außergewöhnlichen Erhöhungen der vereinfachten Kosten die zuständige Zollbehörde darüber unterrichten.

In der Guidance wird klargestellt, dass die Nutzung der Vereinfachung nach Art. 73 UZK im Rahmen der indirekten Vertretung nicht möglich ist.

### Sinn und Zweck der Guidance-Dokumente

Eine Guidance ist ein Dokument, das von der Europäischen Kommission veröffentlicht wird, um den Mitgliedstaaten bei der Anwendung von EU-Rechtsvorschriften zu helfen. Sie hat keine unmittelbare Rechtswirkung, sondern dient als Leitfaden für die Mitgliedstaaten. Die rechtlichen Bestimmungen des Zollrechts haben Vorrang vor dem Inhalt der Guidance und sollten immer konsultiert werden. Die verbindlichen Texte der EU-Rechtsakte sind die im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten Texte. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die EU-Rechtsvorschriften korrekt anzuwenden. Guidance-Dokumente sind zu verschiedenen zollrechtlichen Themen verfügbar. |

### Einführung der verbindlichen Zollwertauskunft

Im Amtsblatt der Europäischen Union wurde am 15.4.2024 die Änderungsverordnung zur Einführung der verbindlichen Zollwertauskunft (vZWA) veröffentlicht. Dazu wird die Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 (UZK-DA) entsprechend geändert.

Mit der verbindlichen Zollwertauskunft können Wirtschaftsbeteiligte Zollwertfragen verbindlich klären lassen und so Rechtssicherheit erhalten.

Die Änderungen gelten ab dem 1.12.2027. |

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/2024/04/kpmg-accountingnews-2024-04.pdf>

**KPMG Direct Services**  
Unser Online-Angebot für Sie  
[kpmg.de/directservices](https://kpmg.de/directservices)





# Literaturtipps



## Cybersicherheit bei Fahrzeugen

Von digitalen Instrumententafeln über schlüsselloses Entriegeln des Pkw bis zur Fernwartung: Autofahrerinnen und Autofahrer erleben die digitale Vernetzung in der Automobilindustrie derzeit aus Endkundensicht - im Hintergrund laufen in der Branche unterdessen noch etliche weitere technologische Transformationsprozesse.

Für den gesamten Sektor bedeutet die zunehmende digitale Vernetzung einen Umbruch und die Bedrohungslage verschärft sich. Der Schutz vor Cyberkriminalität rückt wegen der steigenden Zahl vernetzter Fahrzeuge in den Fokus. Die wichtigste Frage: Wie gelingt es, die Sicherheit schnellstmöglich zu erhöhen und langfristig ganzheitliches Risikomanagement zu implementieren? Diese Frage beantworten wir in der aktuellen Publikation.

Deutlich wird: Die Automobilbranche ist mit diversen Gefahren konfrontiert, die von Daten- und Eigentumsdiebstahl bis hin zu Störungen der Fertigungsprozesse reichen. Deutlich wird ebenfalls, dass Datenschutz und Sicherheit für Kundinnen und Kunden wichtige Kriterien bei der Kaufentscheidung sind. Der Branche fehlen allerdings standardisierte Maßnahmen zur Beurteilung des Cyber-Security-Reifegrads.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/cybersicherheit-bei-fahrzeugen>



## Digital Assets in Deutschland 2024

Ob Bitcoin-Kursgewinne, Tokenisierungstrends, neue innovative Blockchain-Wertschöpfungsketten oder Meme Coins mit skurrilen Namen: Kaum eine Anlageklasse verzeichnet derzeit eine so hohe Dynamik wie digitale Assets. Das Interesse von Investor:innen steigt zunehmend. In unserer explorativen Studie „Digital Assets in Deutschland 2024“ haben wir auch in diesem Jahr in Kooperation mit BTC-ECHO den Status quo im deutschsprachigen Raum untersucht.

Basis der Studie ist eine Umfrage unter 2.400 Digital-Assets-Investor:innen. Die gewonnenen Einblicke in persönliche Präferenzen, Investitionsverhalten und Risikoeinstellung sowie der geplanten zukünftigen Nachfrage geben Aufschluss über grundsätzliche Einstellungen der Anleger:innen. Aus den Ergebnissen können künftige Wachstumspotenziale für Marktteilnehmer:innen eruiert werden.

In der Auswertung wurden die Umfrageergebnisse in Relation zu den Erkenntnissen aus der Studie des Vorjahres gesetzt und signifikante Veränderungen festgestellt, zum Beispiel: Das Vertrauen in digitale Assets ist stark angestiegen – sie werden als weniger riskant wahrgenommen. Gleichzeitig nimmt das Interesse an alternativen Kryptowährungen zu, auch wenn Bitcoin und Ether nach wie vor die Portfolios dominieren.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/digital-assets-deutschland-2024>



## German-British Business Outlook 2024

Der Brexit war eine Zäsur – und die Auswirkungen auf die bilateralen deutsch-britischen Geschäftsbeziehungen wirken auch heute noch. Ob administrativer Zusatzaufwand, Logistikkosten oder Zollabgaben: Diverse Handelsbarrieren führen zu fortwährender Friktion. Die Folge sind Umsatz- und Gewinnrückgänge bei Unternehmen. Zugleich wird eine neue Welle an nicht harmonisierten Gesetzen in Großbritannien und der EU in 2024 zu zusätzlichen Belastungen führen. Dennoch gibt es auch Gelegenheiten für neue Kooperationen.

Das sind die bemerkenswerten Kernerkenntnisse aus dem German British Business Outlook, der 2024 bereits zum sechsten Mal durch KPMG und die British Chamber of Commerce in Germany (BCCG) erstellt wurde. Die Studie basiert auf einer großen Umfrage zu den Geschäftserwartungen deutscher und britischer Unternehmen.

Mehr als jedes zweite Unternehmen (52 Prozent) im deutsch-britischen Wirtschaftskorridor berichtet von einer verschlechterten Geschäftslage im Vergleich mit 2020, dem Jahr des Inkrafttretens des Brexits. Dabei hat sich der Anteil derjenigen, die eine erhebliche Verschlechterung feststellen, zwischen 2022 und 2023 von 9 % im Vorjahr auf jetzt 16 % fast verdoppelt. Im Vorjahresvergleich halbiert sich der Anteil der Unternehmen, die angaben, dass sich ihre Geschäfte seit dem Brexit verbessert haben, von 13 % auf 6 %.

Kostenfreier Download der Studie unter: <https://hub.kpmg.de/en/german-british-business-outlook-2024>

# KPMG-Veranstaltungen\*

## Webcast-Live-Reihe:

### Global Mobility Insights

„Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen nach Beendigung der Auslandsbeschäftigung“  
7. Mai 2024

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

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

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

## Webcast-Live-Reihe:

### Breakfast Update Handelsrisiko – Zukunftsthemen in 30 Minuten

„Lessons Learned: Umsetzungsstand bei CSRBB und Integration in die Steuerung“  
7. Mai 2024

„RiskTechs: Innovative Technologien für die Risiko-IT“  
14. Mai 2024

„CCR Sound Practices – Chance oder Ärgernis?“  
21. Mai 2024

„Digitales Handelsgeschäft“  
28. Mai 2024

„Marktpreisrisiko: Finalisierung des FRTB mit der CRR III“  
4. Juni 2024

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

## Webcast Live:

### Die eRechnung kommt!

8. Mai 2024

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

## Webcast-Live-Reihe:

### Tax Update Public

„Fokus: Konkurrentenklagen im Steuerrecht – Neue Impulse für das Gemeinnützigkeitsrecht“  
8. Mai 2024

„Fokus: Öffentliche Infrastrukturentwicklung und Zusammenarbeit“  
13. Juni 2024

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

## Webcast-Live-Reihe:

### Transfer Pricing Insights

„BEPS 2.0 – Was gibt es in 2024 zu beachten?“  
8. Mai 2024

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

## KPMG Pulse of Insurance

14. Mai in München

Ihre Ansprechpartnerin:  
Laura Wegener  
T +49 30 2068-3160  
laurawegener@kpmg.com

## Webcast Live: Die Zukunft gestalten: Wie KI Kundenerlebnisse revolutionieren wird

15. Mai 2024

Ihre Ansprechpartnerin:  
Sarina Oertzen  
T +49 40 32015-5510  
soertzen@kpmg.com

## Webcast-Live-Reihe:

### Forensic Update 2024

„Effizienter Einsatz eines Hinweisgebertools“  
16. Mai 2024

„Datenschutzvorfall und nun? Remediation in der Praxis“  
19. Juni 2024

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

## Praxisforum TaxTech

(kostenpflichtige Veranstaltung)  
18. Juni in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:  
Alla Mann  
T +49 69 9587-3722  
allamann@kpmg.com

## 18. Hafenworkshop

25. Juni in Hamburg

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

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter  
[www.kpmg.de/events](https://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

#### **Felix Bußmann**

THE SQUAIRE  
Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-3936

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](https://www.kpmg.de)**

**[www.kpmg.de/socialmedia](https://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.