

KPMG-Mitteilungen

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

Juni 2024

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen	3
Zerlegung eines Gewerbesteuermessbetrags bei mehrgemeindlicher Betriebsstätte	4
Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	4
Zum Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. des § 8 Abs. 2 AStG	5
§ 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sogenanntes neu gebildetes Betriebsvermögen	6
Besteuerung von Gutscheinen	7
Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einer Biogas-Anlage	8
Kassenbelege allein sind ein stichhaltiger Beweis für eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer	9
Zu späte mehrwertsteuerliche Registrierung	9
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	11
Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und zum Bürokratieabbau im Strom- und Energiesteuerrecht	11
Literaturtipps	13
KPMG-Veranstaltungen	14
Impressum	15

Editorial



Dr. Jan-Hendrik Gnädiger
Global ESG Reporting
Advisory Lead

Ein Umwelt-, Sozial- und Governance (ESG) Bericht ist durch die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), die EU-Taxonomy und weitere Regulatorik im Rahmen des EU-Green Deals unverzichtbarer Bestandteil der Unternehmensführung. Der ESG-Bericht vermittelt Stakeholdern einen umfassenden Einblick in die Nachhaltigkeitspraktiken und gesellschaftlichen Verpflichtungen eines Unternehmens. Der Bericht ist seit 2024 nach den europäischen Sustainability Reporting Standards (ESRS) aufzustellen und unterliegt der Prüfungspflicht. Doch die bloße Erstellung eines ESG-Berichts ist nicht ausreichend. Ein internes Kontrollsystem (IKS), das speziell auf die ESG-Informationen ausgerichtet ist, spielt eine entscheidende Rolle bei der Sicherstellung der Vollständigkeit, Zuverlässigkeit und Prüfbarkeit dieser Berichte.

Ein ESG-bezogenes IKS umfasst Richtlinien, Verfahren, Prozesse und vor allem Kontrollen, die darauf abzielen, ESG-Daten systematisch zu erfassen, zu überprüfen und zu berichten. Es gewährleistet, dass alle relevanten Informationen konsistent und vollständig dokumentiert werden, wodurch Fehler und Unregelmäßigkeiten minimiert werden. Ein robustes IKS stärkt das Vertrauen der Investoren und anderer Stakeholder in die ESG-Berichte, da es Transparenz und Verantwortlichkeit fördert.

Die Bedeutung eines solchen Kontrollsystems wird durch die wachsenden regulatorischen Anforderungen und die zunehmende Sensibilität der Öffentlichkeit für nachhaltige Unternehmenspraktiken unterstrichen. Regulierungsbehörden weltweit verschärfen ihre Anforderungen an die ESG-Berichterstattung, und Unternehmen müssen sicherstellen, dass sie diese Standards erfüllen. Ein ESG-bezogenes IKS hilft Unternehmen, sich an diese regulatorischen Rahmenbedingungen anzupassen und die Einhaltung sicherzustellen. Ein weiterer wesentlicher Aspekt ist die Glaubwürdigkeit der ESG-Berichte. In einer Zeit, in der Greenwashing zunehmend in den Fokus gerät, müssen Unternehmen sicherstellen, dass ihre Nachhaltigkeitsberichte nicht nur gut klingen, sondern auch durch belastbare Daten gestützt werden.

Letztlich ist ein internes Kontrollsystem für ESG-Berichte ein unverzichtbares Instrument für die moderne Unternehmensführung. Es unterstützt nicht nur die Erfüllung regulatorischer Anforderungen, sondern trägt auch zur Risikominimierung, Verbesserung der ESG-Strategien und Stärkung der Glaubwürdigkeit bei. In einer Welt mit einem Kapitalmarkt, die zunehmend auf Nachhaltigkeit und soziale Verantwortung setzt, ist ein solches Kontrollsystem der Schlüssel zu langfristigem Erfolg und nachhaltigem Wachstum. Bei Fragestellungen rund um das Thema ESG-Berichterstattung und IKS unterstützen die Expert:innen von KPMG gerne.

I Einkommensteuer/Verfahrensrecht

Keine grundsätzliche Schätzungsbefugnis bei objektiv manipulierbaren Altkassen

Der BFH führt im Urteil vom 28.11.2023 (DStR 2024 S. 860) aus, dass zur Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach der Tatrichter sich nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen darf. Vielmehr muss der Tatrichter diese Mängel auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten. Nur durch angemessene Gewichtung des Mangels kann beurteilt werden, inwieweit nach den Umständen des Einzelfalls Anlass ist, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen zu beanstanden. Die Schwere des Mangels ist deshalb von entscheidender Bedeutung für Art und Höhe der Schätzung. Der BFH verwies deshalb die Sache an das Finanzgericht zurück.

Der BFH gelangt zum Ergebnis, dass eine Vollschätzung unter vollständiger Verwerfung der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen nur zulässig ist, wenn die festgestellten Mängel gravierend sind. Eine Vollschätzung kommt nur dann in Betracht, wenn das Finanzgericht – nicht nur formelle, sondern regelmäßig auch materielle – Mängel der Gewinnermittlungen feststellen kann, die so gravierend sind, dass sie bei Vornahme der aus Gründen der Verhältnismäßigkeit erforderlichen Abwägung und Gesamtwürdigung den erheblichen Eingriff einer Vollschätzung rechtfertigen und tragen können.

Die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems stellt grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar. Denn in einem solchen Fall ist systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben. Das Gewicht dieses Mangels kann sich in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes im Einzelfall auf ein geringeres Maß reduzieren. Das gilt insbesondere dann, wenn das Kassensystem zur Zeit seiner Nutzung verbreitet und allgemein akzeptiert war und eine tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich ist.

Der Streitfall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass die Software der vom Kläger verwendeten Kasse bereits in den Jahren 1987 und

1988 geschrieben und die Kasse nach 2002 nicht mehr in Deutschland vertrieben worden ist. Der Einsatz derart einfacher Kassenmodelle wie im Streitfall ist spätestens mit dem Inkrafttreten des § 146a AO am 1.1.2020 unzulässig geworden. Nach einem BMF-Schreiben durften derartige Systeme sogar nur längstens bis zum 31.12.2016 eingesetzt werden. Die Schlussfolgerung, dass dieses in den Betrieben seit über 20 Jahren eingesetzte Kassenmodell objektiv manipulierbar ist, ist aber ersichtlich erst im Laufe der Zeit gewachsen. Die Finanzverwaltung selbst hat die Nutzung derartiger Kassen bis zum Jahr 2016 und damit über den streitigen Zeitraum (2011 bis 2014) hinaus akzeptiert. Mithin mussten die Steuerpflichtigen nicht unbedingt davon ausgehen, dass sie mit der Nutzung gegen zwingende Vorschriften der Abgabenordnung verstoßen und allein damit einen Anlass zur Schätzung geben würden.

Der in der Verwendung einer objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten. Bei elektronischen Registrierkassen einfacher Bauart werden Funktionen und Stand der festen Programmierung (Firmware) durch die Bedienungsanleitung dokumentiert. Änderungen von Einstellungen der Kasse sind vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Vornahme der Änderungen durch Anfertigung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungen zu dokumentieren.

Übergibt ein Kunde für eine Leistung des Steuerpflichtigen einen Rabattgutschein, auf den nach den Gutscheinbedingungen ein Dritter eine Zahlung an den Steuerpflichtigen leisten soll, fließt dem Steuerpflichtigen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Einnahme nicht bereits mit Übergabe des Gutscheins zu. Vielmehr erfolgt der Zufluss erst in dem Zeitpunkt, in dem der Dritte die Zahlung an den Steuerpflichtigen leistet. ■

I Gewerbesteuer

Zerlegung eines Gewerbesteuermessbetrags bei mehrgemeindlicher Betriebsstätte

Der BFH trifft im Urteil vom 14.12.2023 (DStR 2024 S. 933) die Entscheidung, dass die Auswahl der Zerlegungsfaktoren für die Zerlegung bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte der Eigenart der Betriebsstätte und den Interessen der beteiligten Gemeinden nur in typisierter Form Rechnung tragen muss. Dabei kann die Menge des in den jeweiligen Gemeinden abgegebenen Erdgases bei einer durch eine Erdgasleitung begründeten mehrgemeindlichen Betriebsstätte ein geeignetes sachliches Zerlegungskriterium sein.

Im Streitfall ist die Klägerin (K) eine Stadt, in deren Ortsgebiet im Streitzeitraum 2012 Erdgas durch eine Leitung nach Deutschland gelangte. In dem Stadtgebiet der K wurde das Gas, unter Einsatz der ersten Verdichterstation in Deutschland, in das deutsche Ferngasnetz eingespeist. Das Finanzamt führte die Zerlegung des für die Steuerschuldnerin festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags auf die Kommunen durch, in denen sich im Jahr 2012 eine Betriebsstätte der Steuerschuldnerin befand.

Für die Zerlegung wurde der Messbetrag in einem ersten Schritt (Hauptzerlegung) nach dem Maßstab der gezahlten Arbeitslöhne auf die verschiedenen Kommunen verteilt. In einem zweiten Schritt (Unterzerlegung) wurde der auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallende Anteil seinerseits zu je 50 % auf der Grundlage des Anteils der gezahlten Arbeitslöhne und der Gasabgabemenge auf die an der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beteiligten Kommunen verteilt. K nahm im Jahr 2012 nur noch über die mehrgemeindliche Betriebsstätte an der Zerlegung des Steuermessbetrags der Steuerschuldnerin teil.

Einspruch und finanzgerichtliche Klage gegen den Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags blieben erfolglos. K beantragt nunmehr, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und den maßgeblichen Bescheid für 2012 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für die Steuerschuldnerin dahin zu ändern, dass im Bereich der Unterzerlegung der Messbetrag zu 75 % nach den Arbeitslöhnen und zu 25 % nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Betriebsanlagen verteilt wird.

Das Urteil des Finanzgerichts ist zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. In der Sache hat die Revision der Klägerin aber keinen Erfolg, weil die Klage erneut abzuweisen ist. Das Finanzamt hat nicht nur zu Recht eine Haupt- und Unter-

zerlegung vorgenommen, sondern durfte als Maßstab der Zerlegung auch auf die Menge des abgegebenen Erdgases abstellen. Schließlich erweist sich auch die hälftige Gewichtung der Zerlegungsmaßstäbe Arbeitskosten und Gasabgabemenge nicht als rechtswidrig. Nach Ansicht des BFH kann auch für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, die aus einem Erdgasleitungsnetz besteht, die Abgabemenge ein Zerlegungskriterium sein, durch das die sogenannten „sachlichen Lasten“ der Gemeinden aus der mehrgemeindlichen Betriebsstätte angemessen berücksichtigt werden.

Der Maßstab der Menge des abgegebenen Erdgases erweist sich auch im konkreten Streitfall gegenüber dem von der K begehrten Maßstab des Werts der vorhandenen Betriebsanlagen nicht als weniger geeignet, um die Interessen der beteiligten Gemeinden bei der Verteilung der Lasten aus der Betriebsstätte angemessen zu berücksichtigen. Die Gasabgabemenge berücksichtigt in typisierter Weise die Belastungen der Gemeinden, auf deren Gebiet die Abgabestationen belegen sind. Das Finanzgericht hat für das Gebiet der K die Notwendigkeit einer Zufahrt zu der Abgabestation wie das Vorhalten der Feuerwehr für Gefahren aus der Gasabgabe festgestellt. Weiterhin ergibt sich aus den Feststellungen des Finanzgerichts die Praktikabilität der Verwendung dieses Maßstabs, da die Abgabemengen wegen der Erfassung dieser Daten durch die Steuerschuldnerin bekannt sind. Auch die Höhe der Zerlegungsquoten für die Unterzerlegung ist rechtlich nicht zu beanstanden. I

Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG

Der BFH kommt im Urteil vom 22.2.2024 (DStR 2024 S.1078) zum Ergebnis, dass aus einer sogenannten umgekehrten Betriebsaufspaltung wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden kann. Das Durchgriffsverbot gilt bei der Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft auch im Fall der mittelbaren Beteiligung der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft.

Im Streitfall ist die Klägerin (K) eine Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH (Besitz-G). Im Streitjahr 2015 waren am Stammkapital der Besitz-K zu rund 48 % F und zu rund 52 % die EB-GmbH beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der EB-GmbH ist die F-GmbH & Co. KG (Betriebs-KG), deren Kommanditkapital vollständig von der FH-GmbH gehalten wird. Alleingesellschafter der FH-GmbH war F. Komplementär der F-KG war die F-GmbH. Die F-KG hält außerdem 100 % der Anteile an der

A-GmbH. Gegenstand des Unternehmens der K ist der Erwerb, das Halten und das Verwalten sowie das Veräußern von Immobilien. Die Besitz-KG überließ der F-KG mietweise Teilflächen eines Grundstücks. Ab 2015 wurden die Flächen über ein Zwischenmietverhältnis mit der A-GmbH an die F-KG überlassen. Das Finanzamt versagte im Gewerbesteuerermessbescheid 2015 die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG. Hingegen gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Ansicht des BFH hat das Gericht zu Recht entschieden, dass die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nicht wegen des Bestehens einer Betriebsaufspaltung ausgeschlossen ist. Die Norm will den nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Hingegen ist bei einer Betriebsaufspaltung der Zweck der Besitzgesellschaft von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung gerichtet. Die Überlassung des Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt.

Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten sind. Ist eine Kapitalgesellschaft Besitzunternehmen, kommt es darauf an, ob diese selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Dabei ist es nicht zulässig, einen Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner vorzunehmen. Im Streitfall verwaltet K lediglich Immobilien und übt damit keine originär gewerbliche Tätigkeit aus.

Eine Betriebsaufspaltung zwischen einer Kapitalgesellschaft als Besitzgesellschaft und einem anderen Unternehmen als Betriebsgesellschaft liegt nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft nicht zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar an dem anderen Unternehmen beteiligt ist. Der Besitzkapitalgesellschaft können weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebsgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Funktion der Beherrschung zugerechnet werden. Im Streitfall war die Besitz-G weder unmittelbar noch mittelbar zu mehr als 50 % an der Betriebs-KG beteiligt. Eine originär gewerbliche Tätigkeit der K ergibt sich im Streitfall auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer umgekehrten Betriebsaufspaltung.

Aus einer umgekehrten Betriebsaufspaltung kann wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden. Es schließt aus, bei der Besteuerung der K auf die Verhältnisse ihres Gesellschafters oder ihrer Gesellschafter abzustellen. Erst recht lässt sich aus der mittelbaren Beteiligung einer Betriebspersonen-Gesellschaft über eine Kapitalgesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft eine personelle Verflechtung nicht ableiten. Die erweiterte Kürzung ist nach diesen Grundsätzen im Hinblick auf das Durchgriffsverbot nicht ausgeschlossen, auch wenn die EB-GmbH mehrheitlich an der K beteiligt war und alleinige Gesellschafterin der EB-GmbH die das streitgegenständliche Grundstück nutzende F-KG (Betriebsgesellschaft) war. **I**

Außensteuergesetz

Zum Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. des § 8 Abs. 2 AStG

Im Urteil vom 6.2.2024 (BeckRS 2024, 7091) kommt das Finanzgericht Münster zum Ergebnis, dass der Klägerin (K) hinsichtlich der im Streitfall relevanten Einkünfte der Steuerpflichtigen der Gegenbeweis bzw. Nachweis nach § 8 Abs. 2 AStG gelungen ist. Die Revision war nicht zuzulassen.

Die Beteiligten streiten über die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 18 Abs.1 bis 3 AStG für die Feststellungsjahre 2012 bis 2017. In den Streitjahren hielt K mit Sitz im Inland 99,995 % der Anteile der M, einer Kapitalgesellschaft nach belgischem Recht mit Sitz in Belgien (NV). Die restlichen 0,005 % der Anteile hielt die M Holding GmbH & Co. KG mit Sitz im Inland; die Gesellschafter waren allesamt im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Nach einer Betriebsprüfung erließ das Finanzamt geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre. Die Einkünfte würden in Belgien einer niedrigen Besteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG unterliegen. Die von der NV erzielten, der K aufgrund ihrer Beteiligung von 99,995 % zuzurechnenden Zinserträge würden zu den Zwischeneinkünften nach den §§ 7 ff. AStG gehören.

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union hat, unter bestimmten Voraussetzungen nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die unbeschränkt Steuerpflichtige, die nach § 7 AStG an der Gesellschaft beteiligt sind, soweit sie bestimmte Nachweise führen kann. Dabei ist der Nachweis zu

führen, dass die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht. Wann eine ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht, ist im Gesetz nicht definiert. Dieser Begriff ist der EuGH-Rechtsprechung entlehnt. Der Senat ist nach dem Gesamtergebnis hinreichend davon überzeugt, dass die NV in den Streitjahren in Belgien einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen ist und die Zinserträge aus dieser Tätigkeit stammen.

Nach Ansicht des Senats hat die NV in den Streitjahren aktiv, ständig und nachhaltig im Rahmen ihrer Eigenschaft als Holding- und Managementgesellschaft am Wirtschaftsleben in Belgien teilgenommen. Die NV hat über entsprechend qualifiziertes Personal und geeignete Geschäftsräume und damit über genügend wirtschaftliche „Substanz“ verfügt und ihre Einkünfte aus eigener (Holding-) Tätigkeit erzielt. Die NV hat verschiedene Beteiligungen an Unternehmen in den Streitjahren gehalten und sie hat Beratungsleistungen erbracht. Zudem hat die NV in den Streitjahren sowohl zu verbundenen Unternehmen als auch zu fremden Dritten Darlehensbeziehungen unterhalten. Die NV hat in den Streitjahren für die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeiten in Belgien einen Raum angemietet und eigene Telefon- und Faxanschlüsse sowie E-Mailadressen und Büroausstattung besessen.

Für den Senat ist nicht ersichtlich, dass es sich bei der zusammengefassten Tätigkeit der NV in den Streitjahren um eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung handelt. Die durch die NV geschaffene wirtschaftliche Substanz bzw. Verflechtung in Belgien dauerte über die Jahre hinweg und führt auch in den Streitjahren noch zu einer entsprechenden substanziellen Einbindung der NV in Belgien. Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 2 AStG liegen vor. Zwischen Deutschland und Belgien werden aufgrund der in der Norm genannten Rechtsgrundlagen Auskünfte erteilt, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG liegen vor. Die NV hat im Streitfall aufgrund ihrer Holdingtätigkeit in den Streitjahren Zinserträge erzielt. Der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 AStG) ist beachtet worden. ■

Umwandlungssteuerrecht

§ 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sogenanntes neu gebildetes Betriebsvermögen

Der BFH hat im Urteil vom 14.3.2024 (DStR 2024 S. 995) die Entscheidung getroffen, dass § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft gilt. Wird Betriebsvermögen erst im Zuge der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder danach gebildet, unterfallen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des neu gebildeten Betriebsvermögens nicht § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG.

Im Streitfall erzielt die Klägerin (K) in der Rechtsform der GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. K ist aus der formwechselnden Umwandlung der A-GmbH hervorgegangen. Alleiniger Gesellschafter der A-GmbH war B. Dieser überließ der A-GmbH ein bebautes Grundstück entgeltlich zur Nutzung. Es bestand eine Betriebsaufspaltung. Im Jahr 2010 erfolgte eine formwechselnde Umwandlung der A-GmbH in eine GmbH & Co. KG. Das Grundstück des B wurde seit dem 1.1.2010 als Sonderbetriebsvermögen bei der K behandelt. Sodann veräußerte B mit Wirkung zum 2.1.2011 seinen Kommanditanteil an der K an H. Mit notariellem Vertrag vom selben Tag verkaufte B das Grundstück mit Wirkung zum 2.1.2011 an H.

In der Gewerbesteuererklärung für 2011 erklärte die K einen Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils des B. Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass auch der aus der Grundstücksveräußerung erzielte Gewinn nach § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen sei. Diese Vorschrift gelte auch für stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen, das im Zuge des Formwechsels entstanden sei. Der Einspruch gegen den (geänderten) Gewerbesteuermessbescheid 2011 blieb ohne Erfolg. Hingegen gab das erstinstanzliche Gericht der Klage statt. Nach Ansicht des Finanzgerichts habe sich das Finanzamt zu Unrecht auf § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG berufen.

Nach den Ausführungen des BFH ist die K zum 31.12.2009 aus einer formwechselnden Umwandlung der A-GmbH in eine GmbH & Co. KG hervorgegangen (§§ 190 ff. UmwG). Der Formwechsel konnte nach § 9 UmwStG, §§ 3 ff. UmwStG zu Buchwerten durchgeführt werden. Dies gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht den Gewinn aus der Veräußerung des Grundbesitzes zu Recht nicht nach § 18

Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG der Gewerbesteuer unterworfen.

Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder natürlichen Person beim Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person bzw. beim Formwechsel in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Gewerbesteuer. Dies gilt auch, soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. Die Norm gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird (Satz 2).

Der Tatbestand des § 18 Abs. 3 UmwStG ist im vorliegenden Fall erfüllt, soweit B seinen Kommanditanteil veräußert hat. Allerdings unterliegt der Veräußerungsgewinn nur insoweit der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG, als er den veräußerten Kommanditanteil betrifft. Hingegen wird der auf den zum Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 EStG gehörenden Grundbesitz entfallende Veräußerungsgewinn nicht erfasst. Der streitgegenständliche Grundbesitz stellt im Personenunternehmen „neu gebildetes Betriebsvermögen“ – in Gestalt von Sonderbetriebsvermögen – dar. Dabei handelt es sich um Betriebsvermögen, das erst im Zuge der Umwandlung oder nach erfolgter Umwandlung von dem Personenunternehmen gebildet wurde. Nach Ansicht des Senats erfasst § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG nicht stille Reserven in Wirtschaftsgütern in „neu gebildetem Betriebsvermögen“ des Personenunternehmens. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift. **I**

I Umsatzsteuer

Besteuerung von Gutscheinen

Das EuGH-Urteil vom 18.4.2024 „M-GbR“ (DStR 2024 S. 940) betrifft die Qualifizierung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen.

Die M-GbR ist ein deutscher Wiederverkäufer von sogenannten X-Karten an Endverbraucher. Die X-Karten werden von einem britischen Unternehmen ausgestellt und können zum Aufladen des Benutzerkontos im X-Shop verwendet werden. Von diesem Konto aus kann der Nutzer digitale Inhalte (das heißt elektronisch bereitgestellte Dienste) erwerben. Die X-Karte ist ländersperrend; sie darf nur von Endnutzern mit Wohnsitz oder gewöhnlichem

Aufenthalt in einem festgelegten Land (in diesem Fall Deutschland) verwendet werden. M-GbR erwirbt die Karte von Zwischenhändlern, die in anderen Ländern als dem Vereinigten Königreich und Deutschland ansässig sind.

M-GbR meinte, dass es sich bei den X-Karten um Mehrzweckgutscheine handle und daher keine Mehrwertsteuer auf den Weiterverkauf der Karten erhoben werde. Die deutschen Steuerbehörden vertraten dagegen den Standpunkt, dass es sich bei den X-Karten um Einzweckgutscheine handle, da sie nur von deutschen Endverbraucherinnen und Endverbrauchern für in Deutschland steuerpflichtige Dienstleistungen eingelöst werden könnten. Dementsprechend sei auf den Weiterverkauf der X-Karten durch die M-GbR deutsche Mehrwertsteuer zu zahlen. Außerdem müsse die M-GbR selbst dann, wenn die X-Karten Mehrzweck-Gutscheine seien, die Mehrwertsteuer für eine Vertriebsleistung schulden, die unabhängig vom Weiterverkauf des Gutscheins erbracht werde. Der Fall wurde vor den BFH gebracht, der ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH stellte.

Nach dem EuGH müssen zwei Bedingungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins erfüllt sein, um als Einzweckgutschein eingestuft zu werden: Zum einen muss der Ort der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen, für die der Gutschein eingelöst werden kann, bekannt sein. Zum anderen muss die auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen zu entrichtende Mehrwertsteuer (das heißt die Steuerbemessungsgrundlage und der Mehrwertsteuersatz) bekannt sein.

Für die Einstufung des Gutscheins als Mehrzweck- oder Einzweckgutschein sei unerheblich, ob der Gutschein über in anderen Ländern ansässige Vermittler vertrieben werde, da die maßgeblichen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins zu prüfen seien. Die Verwendung der X-Karte durch Nutzer in anderen Ländern unter Verstoß gegen die Bedingungen der Karte sei unbeachtlich. Vielmehr solle nur die beabsichtigte oder zulässige Verwendung zum Zeitpunkt der Ausstellung berücksichtigt werden. Hier sei es eindeutig, da die X-Karte nur in Deutschland verwendet werden könne und die digitalen Dienstleistungen, für die die X-Karte eingelöst werde, seien in der Regel am Bestimmungsort (das heißt am Wohnsitz des Kunden) steuerbar.

Der EuGH überlässt es dem BFH, festzustellen, ob alle Leistungen, für die die X-Karte eingelöst werden kann, mit demselben Mehrwertsteuersatz (und derselben Bemessungsgrundlage) besteuert

werden. Wenn die angebotenen, digitalen Dienstleistungen in Deutschland einem Steuersatz unterlägen, handele es sich bei der X-Karte um einen Einzeckgutschein. Jede Übertragung dieses Gutscheins im eigenen Namen des Steuerpflichtigen sei dann eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung, als ob die zugrunde liegende Leistung, für die der Gutschein eingelöst werden könne, erbracht werde.

Der EuGH beantwortet auch die zweite Frage des BFH für den Fall, dass dieser zu dem Schluss kommt, dass es sich bei der X-Karte um einen Mehrzweckgutschein gehandelt hat, weil die vorgesehen digitalen Inhalte unterschiedlichen Steuersätzen in Deutschland unterliegen, was der EuGH nicht zu beurteilen vermochte. Hier war die Frage, ob und wie bei der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins trotzdem Umsatzsteuer für andere Vorgänge zwischen den Parteien ausgelöst werden kann.

Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL in Verbindung mit Art. 73a MwStSystRL solle verhindern, dass bestimmbaren Dienstleistungen wie etwa Vertriebs- oder Absatzförderleistungen bei der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins der Umsatzsteuer unterworfen werden. Damit soll sichergestellt werden, dass Vertriebs- oder Absatzförderleistungen unversteuert bleiben. Daraus folge, so der EuGH, dass im Streitfall vom BFH zu prüfen sei, ob eine derartige Absatzförderleistung erbracht worden sei, was unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden müsse. **I**

Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einer Biogas-Anlage

Das Urteil des EuGH vom 25.4.2024 „Finanzamt X/Y KG“ (DStR 2024, 1004) betrifft die Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einer Biogas-Anlage.

Y betreibt eine Biogasanlage zur Erzeugung von Biogas aus Biomasse. Das erzeugte Biogas wurde im Jahr 2008 zur dezentralen Strom- und Wärmeherstellung genutzt. Der so produzierte Strom wurde überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und von dem Stromnetzbetreiber vergütet. Die durch diesen Prozess erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess von Y.

Den überwiegenden Teil der so produzierten Wärme überließ Y dem Unternehmer A „kostenlos“ zur Trocknung von Holz in Containern und der Gesellschaft B, die mit der Wärme ihre Spargelfelder beheizte. In beiden Verträgen ist geregelt, dass die Höhe der Vergütung je nach wirtschaftlicher Lage des Wärmeabnehmers individuell vereinbart und in den Verträgen nicht festgelegt werde.

Da Y den Wärmeabnehmern A und B kein Entgelt in Rechnung stellte, ging das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung von einer unentgeltlichen Entnahme der Wärme im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG an A und B aus. Mangels eines Einkaufspreises für die Wärme berechnete das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für diese Entnahme gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten.

Der EuGH hat auf Vorlage des BFH entschieden, dass die von einem Unternehmer produzierte Wärme, die dieser unter an andere Unternehmer kostenlos überließ, der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung unterliegt. Es handele sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige abgibt (Art. 16 MwStSystRL).

Der Gerichtshof habe zwar in Rn. 68 des Urteils vom 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein Industrie“ (DStR 2020 S. 2067) entschieden, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offenstehe, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt habe, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt werde, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichzustellen sei.

Zum einen seien diese Arbeiten dem die Zuwendung vornehmenden Steuerpflichtigen zugutegekommen und hätten einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit aufgewiesen. Zum anderen waren die Kosten der erhaltenen Eingangsleistungen, die mit diesen Arbeiten in Zusammenhang gestanden hätten, Kostenelemente der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze gewesen. Dagegen gebe es keinen Anhaltspunkt dafür, dass die im Streitfall entnommene und unentgeltlich zugewandte Wärme auch von dem Abgebenden genutzt worden wäre.

Art. 74 MwStSystRL sei dahin auszulegen, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spiele, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht. **I**

Kassenbelege allein sind ein stichhaltiger Beweis für eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer

Das EuGH-Urteil vom 21.3.2024 „B“ (BeckRS 2024, 5052) erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der polnischen Finanzverwaltung und der B, die eine Herabsetzung der Steuer begehrte, was die polnische Finanzverwaltung ablehnte, weil die B ursprünglich keine Rechnungen und nur Registrierkassenbelege an die Kunden für den Besuch im Sportclub ausgegeben hatte.

B erbringt Dienstleistungen im Zusammenhang mit Freizeitaktivitäten und der Verbesserung der körperlichen Fitness. Im Einzelnen handelt es sich um den Verkauf von Mehrfacheintrittskarten, die das Betreten der Räumlichkeiten eines Sportclubs und die freie Nutzung seiner Infrastruktur ermöglichen. Im Jahr 2016 entschied sie im Einklang mit der neuen polnischen Steuerlehre in diesem Bereich, auf diese Dienstleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz (8 Prozent statt 23 Prozent) anzuwenden. B reichte daher berichtigte Mehrwertsteuererklärungen ein.

Das Finanzamt lehnte die Feststellung einer Überzahlung der Mehrwertsteuer zugunsten von B unter Hinweis darauf ab, dass der Steuerpflichtige, solange der Beleg für die Ausübung einer steuerpflichtigen Tätigkeit nicht gemäß dem Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen berichtet worden sei, nicht berechtigt sei, seine Aufzeichnungen und Steuererklärungen zu berichtigen.

Der Direktor der Finanzverwaltungskammer Bydgoszcz hielt diesen Bescheid aufrecht. Er wies darauf hin, dass es keine gesetzlichen Bestimmungen gebe, die die Möglichkeit vorsähen, die in der Mehrwertsteuererklärung angegebene Steuerbemessungsgrundlage und die geschuldete Steuer für die Abrechnungszeiträume, die Gegenstand des Antrags auf Feststellung einer Überzahlung der Mehrwertsteuer seien, zu berichtigen, wenn Eintrittskarten oder Mehrfacheintrittskarten zur Nutzung der betreffenden Einrichtungen verkauft worden seien, ohne dass darüber Rechnungen ausgestellt worden wären. B habe nämlich keine berichtigten Rechnungen ausstellen können, da bei diesen Verkäufen keine Rechnungen ausgestellt worden seien. Daher sei B nach Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsregelung verpflichtet gewesen, den gesamten von den Endverbrauchern erhaltenen Betrag als geschuldete Steuer an den polnischen Fiskus abzuführen.

Das zuständige polnische Gericht hob diesen Bescheid auf. Dagegen wurde Kassationsbeschwerde

beim Obersten Verwaltungsgericht Polen eingelegt, das die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

Art. 1 Abs. 2 und Art. 73 in Verbindung mit Art. 78 Buchst. a MwStSystRL sind gemäß EuGH im Licht der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Gleichbehandlung wie folgt auszulegen: Sie stehen einer Praxis der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach in dem Fall, dass Gegenstände und Dienstleistungen unter Anwendung eines zu hohen Mehrwertsteuersatzes geliefert bzw. erbracht wurden, eine Berichtigung der geschuldeten Mehrwertsteuer mittels einer Steuererklärung mit der Begründung untersagt wird, dass über diese Umsätze keine Rechnungen ausgestellt worden seien, sondern Registrierkassenbons.

Selbst unter diesen Umständen ist der Steuerpflichtige, der zu Unrecht einen zu hohen Mehrwertsteuersatz angewandt hat, berechtigt, bei der Steuerverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats einen Antrag auf Erstattung zu stellen. Dabei kann sich die Steuerverwaltung nur dann auf eine ungerechtfertigte Bereicherung dieses Steuerpflichtigen berufen, wenn sie nach einer wirtschaftlichen Analyse unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände nachgewiesen hat, dass die mit der zu Unrecht erhobenen Steuer verbundene wirtschaftliche Belastung dieses Steuerpflichtigen vollständig neutralisiert worden ist. I

Zu späte mehrwertsteuerliche Registrierung

Das EuGH-Urteil vom 11.4.2024 „Legafact“ (BeckRS 2024, 6738) betrifft die Rechtsfolgen einer zu späten mehrwertsteuerlichen Registrierung.

Die bulgarische Gesellschaft Legafact ist in der Unternehmensberatung tätig. Sie war zunächst nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert. Am 21.8.2018 stellte sie vier Rechnungen mit dem Gegenstand „Vergütung aus dem Vertrag vom 30.11.2012“ in Höhe von insgesamt 114 708 BGN (etwa 58 600 Euro) aus, die als „Einnahmen aus Verkäufen von Dienstleistungen“ verbucht wurden. Am 23.8. und 24.8.2018 stellte Legafact zwei weitere Rechnungen mit demselben Gegenstand und in einer Gesamthöhe von 57 004 BGN (etwa 29 100 Euro) aus, die in gleicher Weise verbucht wurden.

Am 3.9.2018 beantragte Legafact die obligatorische mehrwertsteuerliche Registrierung. Die für Einnahmen zuständige Stelle erließ am 14.9.2018 einen Bescheid über die obligatorische Registrierung, mit dem die Gesellschaft mit Wirkung vom

19.9.2018 für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert wurde.

Die für Einnahmen zuständige Stelle stellte fest, dass mit der Ausstellung einer der Rechnungen vom 21.8.2018 über einen Betrag von 34 202 BGN (etwa 17 500 Euro) die Schwelle für den steuerbaren Umsatz von 50 000 BGN (etwa 25 600 Euro), ab der die mehrwertsteuerliche Registrierung obligatorisch sei, überschritten worden sei und dass die in dieser Rechnung ausgewiesene Lieferung nach bulgarischem Recht steuerpflichtig sei.

Der für Einnahmen zuständigen Stelle zufolge hätte Legafact gemäß bulgarischem Recht innerhalb von sieben Tagen ab dem Tag, an dem ihr steuerbarer Umsatz diese Schwelle erreicht habe, das heißt spätestens am 28.8.2018, einen Antrag auf mehrwertsteuerliche Registrierung stellen müssen, was sie nicht getan habe. Auf der Grundlage des bulgarischen Rechts war die genannte Stelle der Ansicht, dass die Gesellschaft für die steuerbaren Lieferungen, mit denen sie den steuerbaren Umsatz von 50 000 BGN (etwa 25 600 Euro) überschritten habe, ab dem Tag der Überschreitung bis zu dem Tag, an dem sie für mehrwertsteuerlich registriert worden sei, Steuer schulde.

Daher erließ die für Einnahmen zuständige Stelle am 27.12.2019 einen Steuerprüfungsbescheid, mit dem sie für den Steuerzeitraum August 2018 eine Mehrwertsteuerschuld von Legafact in Höhe von 24 701,66 BGN (etwa 12 600 Euro) als Hauptforderung und 3 218,33 BGN (etwa 1 650 Euro) als Zinsen für von ihr bewirkte steuerbare Lieferungen ab dem 21.8.2018 bis zum Tag der tatsächlichen mehrwertsteuerlichen Registrierung festsetzte. Das mit dieser Sache befasste Oberste Verwaltungsgericht hat die Rechtssache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Gemäß EuGH steht die MwStSystRL nicht einer von einem Mitgliedstaat gemäß Art. 287 MwStSystRL erlassenen nationalen Regelung entgegen, wonach die Gewährung der in dieser Richtlinie für Kleinunternehmen vorgesehenen Befreiung von der Mehrwertsteuer davon abhängt, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Jahresumsatz oder dessen während eines Zeitraums von zwei aufeinanderfolgenden Monaten erzielter Umsatz den für diesen Mitgliedstaat in dieser Bestimmung angegebenen Betrag übersteigt, innerhalb einer vorgeschriebenen Frist die mehrwertsteuerliche Registrierung beantragt.

Ferner steht die MwStSystRL einer nationalen Regelung nicht entgegen, wonach der Verstoß eines Steuerpflichtigen gegen die Verpflichtung,

in den oben genannten Fällen fristgerecht die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen, zur Entstehung einer Steuerschuld führt. Dies gilt, sofern diese Regelung – wenn und soweit sie sich nicht darauf beschränkt, die Mehrwertsteuer auf die Umsätze zu erheben, die während des Zeitraums bewirkt wurden, in dem diese Steuer berechnet worden wäre, wäre der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur mehrwertsteuerlichen Registrierung fristgerecht nachgekommen – zum einen den Grundsatz der Effektivität der Bekämpfung von Verstößen gegen die harmonisierten Vorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer beachtet und zum anderen den Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit nach der Rechtsprechung des EuGH genügt. ■



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 – Folge 6: Die E-Rechnung kommt – jetzt vorbereiten

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

I Stromsteuer / Energiesteuer

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und zum Bürokratieabbau im Strom- und Energiesteuerrecht

Die Bundesregierung hat am 22.5.2024 den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und zum Bürokratieabbau im Strom- und Energiesteuerrecht beschlossen. Dieser Entwurf enthält weitreichende Änderungen, insbesondere zu folgenden Schwerpunkten:

- Elektromobilität und bidirektionales Laden
- Stromspeicher
- Anlagenverklammerung
- Anhebung der Antragsschwelle nach § 9b StromStG und Einführung einer Online-Antragspflicht
- Anpassung an EU-rechtliche Vorgaben
- Verringerung von Anzeige- und Berichtspflichten

Elektromobilität und bidirektionales Laden

Mit einem neuen Paragraphen zu Ladepunkten (§ 5a StromStG) soll durch die Einführung einer Letztverbraucherfiktion an Ladepunkten die bislang oftmals erforderliche Einzelfallprüfung bei komplexen Geschäftsmodellen hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft bzw. Versorgungseigenschaft in Zusammenhang mit der Elektromobilität vereinfacht werden. Betreiber von Ladesäulen sollen demnach nicht mehr zum Versorger und damit zum Steuerschuldner werden, sondern als Letztverbraucher gelten, so dass der Versorger des Betreibers Steuerschuldner ist und der Betreiber von den komplexen Pflichten des Versorgerstatus befreit ist. Voraussetzung ist jedoch, dass der Betreiber des Ladepunkts ausschließlich Ladestrom leistet.

Weiterhin sind in diesem Zusammenhang auch Vereinfachungen bei Entnahmen von eigenerzeugtem Strom aus Photovoltaikanlage mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW geplant, wenn ein Teil des erzeugten Stroms an eigenen Ladepunkten durch Fahrzeugnutzer entnommen wird.

Zusätzlich sieht § 5a StromStG vor, dass beim bidirektionalen Laden – einem intelligenten Ladevorgang, bei dem die Richtung des Stromflusses umgekehrt werden kann, sodass Strom vom Elektrofahrzeug an den Ladepunkt zurückfließen kann – der Nutzer des Fahrzeugs aufgrund der Einspei-

sung von Strom nicht mehr zum Versorger und Schuldner der Stromsteuer wird.

Stromspeicher

Durch die neue, erweiterte Definition der Stromspeicher soll nunmehr aufgrund des technologieoffenen Ansatzes auch die Zwischenspeicherung von Strom in anderen Speichern als Batteriespeichern stromsteuerrechtlich abgebildet werden. Sofern diese Speicher ausschließlich der Speicherung von Strom dienen, sollen sie nach dem neugefassten § 5 Abs. 4 StromStG im Entwurf als Teil des Versorgungsnetzes gelten, unabhängig von der jeweiligen Technologie. Die Regelung hätte zur Folge, dass die Stromsteuer erst mit der Entnahme aus dem Speicher entsteht. Eine Doppelbesteuerung aufgrund der Ein- und Ausspeisung soll damit vermieden werden.

Anlagenverklammerung

Mit der geplanten Neufassung des § 12b StromStV soll die Anlagenverklammerung bei der dezentralen Stromerzeugung aufgehoben werden. Hiermit reagiert man auch auf die bisherige Auslegung der Norm durch die Zollverwaltung und die hierzu anhängigen Rechtsbehelfsverfahren, wonach die teilweise Verklammerung von Anlagen, insbesondere auch an unterschiedlichen Standorten, zur Folge hat, dass eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Absatz 1 Nummer 3 StromStG aufgrund Überschreitens und eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Absatz 1 Nummer 1 StromStG aufgrund Unterschreitens der maßgeblichen Nennleistung versagt wurde. Zukünftig soll bei der Betrachtung auf die Verhältnisse vor Ort abgestellt werden. Eine Verklammerung von Anlagen aufgrund deren Fernsteuerbarkeit bzw. zentralen Steuerung soll demnach nicht mehr erfolgen.

Anhebung der Antragsschwelle nach § 9b StromStG und Einführung einer Online-Antragspflicht

Weiterhin sieht der Gesetzesentwurf auch eine Erhöhung des Antragsschwellenwerts zu § 9b StromStG von mindestens 250 Euro auf mindestens 1.000 Euro Entlastung pro Jahr vor, was mit der bereits umgesetzten Erhöhung des Entlastungsbetrags von 5,13 Euro auf 20,00 Euro je MWh entnommenem Strom zusammenhängt. Zudem soll die Antragsstellung ab dem 1. Januar 2025 auf eine elektronische Datenübermittlung umgestellt

werden und somit die Bearbeitung der Anträge auch auf Seiten der Behörden effizienter gestalten.

Anpassung an EU-rechtliche Vorgaben

Das Auslaufen einiger EU-Beihilfen hatte bereits in der aktuell gültigen Fassung des Energiesteuergesetzes zu Änderungen geführt. Infolgedessen sieht der Regierungsentwurf weitere Anpassungen zu § 28 Energiesteuergesetz, § 53a Energiesteuergesetz sowie § 2 Nummer 7 Stromsteuergesetz vor.

Verringerung von Anzeige- und Berichtspflichten

Weitere Vereinfachungen sind im Zusammenhang mit in hocheffizienten KWK-Anlagen erzeugtem Strom und dessen Befreiung von der Stromsteuer geplant. Bislang war lediglich die steuerfreie Entnahme von eigenerzeugtem Strom in hocheffizienten KWK-Anlagen bis zu einer elektrischen Nennleistung von 50 kW allgemein erlaubt. Durch die Neufassung des § 10 Abs. 2 StromStV soll dieser Wert künftig auf bis zu 1 MW erhöht werden, wodurch in vielen Fällen die Beantragung einer förmlichen Einzelerlaubnis entfallen würde.

Das Gesetz soll zum 1. Januar 2025 in Kraft treten, wobei im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen möglich sind. **I**

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/2024/05/kpmg-accounting-news-2024-05.pdf>

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



Literaturtipps



„e-Crime: Computerkriminalität in der deutschen Wirtschaft 2024

Computerkriminalität bleibt eine ernste Gefahr für Unternehmen in Deutschland. Mehr als jedes dritte Unternehmen ist in den vergangenen zwei Jahren Opfer von Computerkriminalität geworden. Das zeigen die Ergebnisse unserer aktuellen e-Crime-Studie, für die wir mit 750 repräsentativ ausgewählten Unternehmen gesprochen haben.

Die Gefahren sind unterschiedlich: Ein hohes oder sehr hohes Risiko sehen die Unternehmen vor allem durch Datendiebstahl, Computerbetrug und Systembeschädigungen oder Computersabotage. Unternehmen schätzen das Risiko, von e-Crime betroffen zu sein, für ihr eigenes Unternehmen nun als höher ein als noch vor zwei Jahren.

Bei der internen Rekrutierung und Weiterbildung zur Prävention, Erkennung und Reaktion auf e-Crime haben 58 % der Unternehmen Schwierigkeiten – ein Höchststand im Vergleich zu 2022 (28 %) und 2019 (32 %).

Investitionen in die Ausbildung und Sensibilisierung von Mitarbeitenden im Umgang mit Computerkriminalität sind nach wie vor von hoher Bedeutung. Daneben ist Technologie ein weiterer entscheidender Faktor, um Cybervorfällen vorzubeugen. Das Aufdecken von e-Crime geschieht nun seltener durch Zufall.

66 % der Unternehmen sehen eine mangelnde Sicherheitskultur bei Mitarbeitenden sowie ein mangelndes Sicherheitsverständnis als begünstigende Faktoren für e-Crime. Um dieses Risiko zu minimieren, setzen 74 % der Unternehmen auf Schulungen zur Sensibilisierung ihrer Mitarbeitenden.

Kostenfreier Download der Studie unter: „e-Crime: Computerkriminalität in der deutschen Wirtschaft 2024“.



Generative KI in der deutschen Wirtschaft

Generative KI gewinnt zunehmend an Relevanz in deutschen Unternehmen: Mehr als die Hälfte der Firmen (53 %) plant ihre Investitionstätigkeiten deutlich auszubauen. Mehr als jedes zweite dieser Unternehmen will die Investitionen sogar um 40 % oder mehr steigern. Wenngleich das Thema Generative KI strategischer angegangen und erste Anwendungsfälle implementiert werden, besteht Verbesserungspotenzial: 31 % der befragten Unternehmen haben eine Strategie aufgesetzt, 49 % planen eine solche Strategie erst oder haben mit der Umsetzung gestartet. In mehr als jedem dritten Unternehmen sind bereits konkrete Anwendungsfälle im Einsatz, wiederum 35 % wollen Use Cases in den nächsten 12 Monaten umsetzen.

Das sind Ergebnisse der Studie „Generative KI in der deutschen Wirtschaft“, für die KPMG in Deutschland im März 2024 über 280 Entscheider aus der deutschen Wirtschaft befragt hat. „Die Phase des Experimentierens mit Generativer KI weicht langsam einer Phase der Implementierung. Die Unternehmen gehen das Thema Generative KI strategischer an und setzen die Technologie im Alltag ein. Zu den Top drei der gängigsten KI-Modelle, die derzeit im Einsatz sind, gehören Google Gemini (34 %), GPT 3.5/4.0 (34 %) sowie der deutsche Player am Markt Aleph Alpha (13 %). 36 % der Unternehmen haben noch kein Modell im Einsatz.

Insgesamt erwarten die Unternehmen eine Vielzahl positiver Effekte durch den Einsatz von Generativer KI. Die Befragten rechnen vor allem mit Umsatzsteigerung (67 %), einem höheren Automatisierungsgrad (67 %) und sinkenden Kosten durch mehr Effizienz (65 %). Demgegenüber sehen die Umfrageteilnehmer auch negative Effekte. Jeweils 37 % von ihnen nennen Arbeitsplatzabbau sowie fehlende Akzeptanz der Mitarbeitenden und Probleme beim Datenschutz.

Kostenfreier Download der Studie unter: Generative KI in der deutschen Wirtschaft – KPMG AG

KPMG-Veranstaltungen*

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

11. Juni 2024

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

Webcast Live: Early Morning Break: KI und Regulatorik im Asset Management

12. Juni 2024

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

Webcast-Live-Reihe: Tax Update Public

„Fokus: Öffentliche Infrastruktur-entwicklung und Zusammenarbeit“

13. Juni 2024

„Fokus: Healthcare“
12. September 2024

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

Webcast Live: CBAM – Herausforderungen bei der Berichterstattung

13. Juni 2024

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

Webcast Live: Der Weg zur CSRD Readiness: Berichterstattung bei Sparkassen

14. Juni 2024

Ihre Ansprechpartnerin:
Souhaila Hernandez
T +49 69 9587-3782
souhailahernandez@kpmg.com

Praxisforum TaxTech

(kostenpflichtige Veranstaltung)

18. Juni in Köln

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

Webcast-Live-Reihe: Forensic Update 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: Transfer Pricing Insights

„Update aus Brüssel – Verrechnungspreise in der EU“
19. Juni 2024

„Management Fees – Praxiserfahrungen und erwartbare Diskussionspunkte der Zukunft“
3. Juli 2024

„Operational Transfer Pricing in der Praxis“
11. September 2024

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

Webcast Live: ESG- und Finanz-Kennzahlen: Integrierte Planung und Berichterstattung

19. Juni 2024

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

Webcast Live: Zukunft konfessioneller Krankenhäuser

19. Juni 2024

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

Webcast-Live-Reihe: Tax Reimagined

„Quellensteuer effizient digital verbuchen“
25. Juni 2024

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

Webcast-Live-Reihe: Global Mobility Insights

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

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

Webcast-Live-Reihe: Kapitalkosten-Insights

„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

Dr. Jan-Hendrik Gnändiger

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

Newsletter kostenlos
abonnieren
[https://home.kpmg/de/de/home/
newsroom/newsletter-abonnieren/
abo-kpmg-mitteilungen.html](https://home.kpmg/de/de/home/newsroom/newsletter-abonnieren/abo-kpmg-mitteilungen.html)

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 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.