

KPMG-Mitteilungen

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

Oktober 2024

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Leistung einer Vorauszahlung	3
Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren	3
Behandlung von Währungskursverlusten bei darlehensähnlichen Gesellschafterforderungen im Drittstaatenfall	4
Unternehmensidentität bei Anwachsung einer KG auf eine GmbH für Zwecke der Nutzung des übernommenen Gewerbeerlusts	5
Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkungen	6
Grenzen des Direktanspruchs	8
Unternehmereigenschaft einer jPdÖR	9
Keine rückwirkende Korrektur von Rechnungen bei fehlendem Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	10
Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Mieterstrom	11
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	12
Update zur güterbezogenen Exportkontrolle und Anpassung der Ausfuhrlisten	12
Literaturtipps	14
KPMG-Veranstaltungen	15
Impressum	16

Editorial



Christopher-Ulrich Böcker
Indirect Tax Services

Die digitale Transformation schreitet voran und die Einführung der E-Rechnung markiert einen bedeutenden Schritt in dieser Entwicklung. Unternehmen in Deutschland stehen vor der Aufgabe, ihre Rechnungsprozesse zu digitalisieren, um den gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden.

Ab dem 1.1.2025 müssen alle in Deutschland ansässigen Unternehmen elektronische Rechnungen im B2B-Bereich empfangen können. In einer zweijährigen Übergangsphase bis Ende 2026 ist das Versenden von Papierrechnungen oder anderen elektronischen Formaten (z. B. PDF) noch erlaubt. Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz bis zu 800.000 Euro haben sogar noch bis Ende 2027 Zeit für die Umstellung. Ab 2028 müssen uneingeschränkt alle Unternehmen die steuerpflichtige Ausgangsumsätze haben mittels E-Rechnung abrechnen, lediglich wenige Ausnahmefälle sowie B2C-Umsätze sind davon nicht betroffen. Aus technischer Sicht sind dann grundsätzlich nur noch Rechnungen zulässig, die in einem maschinenlesbaren Dateiformat (XML) ausgestellt werden, die der europäischen Norm EN 16931 entspricht.

Die gewisse Herausforderung besteht darin, die Komplexität der rechtlichen und technischen Voraussetzungen zu verstehen und die Projektdauer nicht zu unterschätzen. Einige EU-Länder wie Italien oder Rumänien haben eine E-Rechnungspflicht bereits eingeführt. Zu beachten ist, dass sich die nationalen Anforderungen von Land zu Land unterscheiden. Darüber hinaus hat das Bundesministerium für Finanzen in seinem BMF-Schreiben vom 15.10.2024 (Rz. 26) klargestellt, dass deutsche Unternehmen auch ausländische Rechnungsformate, die der Norm EN 16931 entsprechen, annehmen müssen. Unternehmen, die international tätig sind, sollten sich also frühzeitig mit den nationalen Besonderheiten der sie betreffenden Länder auseinandersetzen, um in der Lage zu sein eine eigene E-Invoicing Strategie zu entwickeln. Wer die Umstellung zu lange hinauszögert, riskiert, dass er zum Start im jeweiligen Land die technischen Voraussetzungen noch nicht geschaffen hat. Dies kann ausgangsseitig dazu führen, dass keine ordnungsgemäßen Rechnungen mehr gestellt werden können und eingangsseitig, dass der Vorsteuerabzug gefährdet wird.

Um für die Einführung der obligatorischen E-Rechnungspflicht ab 2025 vorbereitet zu sein unterstützt KPMG unter anderem bei der Erarbeitung einer „Legal Road Map“, dem Aufstellen einer Bestandsanalyse und der Erarbeitung eines Target Operating Modell sowie bei der Auswahl des passenden Technologie-Partners als neutraler Berater mit umfangreichen Erfahrungswerten.

I Einkommensteuer

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Leistung einer Vorauszahlung

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte in seinem Urteil vom 18.7.2024 (BeckRS 2024, 20495) über die Gewährung der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG in einem Fall zu entscheiden, in dem die Kläger im Jahr vor der Leistungserbringung freiwillig Vorauszahlungen geleistet hatten.

Die Kläger beauftragten im Streitjahr 2022 einen Heizungs- und Sanitärbetrieb mit dem Austausch ihrer Heizungsanlage sowie Sanitärarbeiten. Der Kläger schlug mit E-Mail vom 24.11.2022 vor, zwei Drittel der kalkulierten Lohnkosten als Abschlag bereits in 2022 in Rechnung zu stellen. Eine Reaktion des Handwerksbetriebs erfolgte nicht. Dennoch überwiesen die Kläger kurz vor Jahresende Beträge in Höhe von insgesamt 5.242 Euro an das Unternehmen. Die beauftragten Arbeiten wurden erst im Folgejahr 2023 durchgeführt.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2022 machten die Kläger die Vorauszahlungen als Handwerkerleistungen geltend, auf die die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG anwendbar sei. Dazu führten sie aus, dass es für die Steuerermäßigung auf den Zeitpunkt der Zahlung ankomme. Zudem liege aufgrund der jeweiligen Angebote des beauftragten Heizungs- und Sanitärbetriebs sowie der vom Kläger in 2022 unterschriebenen Auftragsbestätigungen eine Rechtsgrundlage für die Zahlungen vor. Das beklagte Finanzamt versagte die Steuerermäßigung, weil im Streitjahr weder Rechnungen vorlägen noch Handwerkerleistungen erbracht worden seien.

Das Finanzgericht wies die dagegen erhobene Klage ab. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG setze unter anderem voraus, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung erhalten habe und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers erfolgt sei. Im Streitjahr fehle es aber jedenfalls am Erhalt einer Rechnung. Die E-Mail des Klägers vom 24.11.2022 stelle keine Rechnung dar. Auch könnten die in 2023 erstellten Rechnungen die fehlenden Rechnungen in 2022 nicht „nachbessern“. Zudem seien im Streitjahr keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“

getätigt worden, da die Leistungen erst im Folgejahr erbracht worden seien.

Zwar seien nach Ansicht des Finanzgerichts Konstellationen denkbar, in denen Vorauszahlungen vor Leistungserbringung im Veranlagungszeitraum der Zahlung anerkannt werden könnten. Die einseitig vom Kläger vorgenommene Zweckbestimmung der Vorauszahlungen ausschließlich für Lohnkosten sei jedoch weder marktüblich noch sonst sachlich begründet und daher nicht zu berücksichtigen, zumal sie ohne Aufforderung des Handwerksbetriebes erfolgte. Eine steuerliche Anerkennung solcher Vorauszahlungen widerspreche auch dem Gesetzeszweck des § 35a EStG und der dort vorgesehenen betragsmäßigen Begrenzung der Steuerermäßigung. Mit der Steuerbegünstigung habe der Gesetzgeber unter anderem einen Anreiz für Wachstum und Beschäftigung schaffen wollen. Ein Vor- und/oder Rücktrag von Aufwendungen sei aber ebenso wenig vorgesehen wie etwaige Vorauszahlungen. Der Gesetzeszweck könne nicht durch „eigenmächtige“ Zahlungen umgangen werden, insbesondere nicht für eine einseitige Vorauszahlung ausschließlich für (noch nicht erbrachte) Arbeitskosten. I

Wegfall der Antragsvoraussetzungen nach der Option zum Teileinkünfteverfahren

Gegenstand des BFH-Urteils vom 17.7.2024 (DStR 2024 S. 2167) waren verschiedene Fragestellungen bezüglich der Option zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen. Zentraler Punkt war hierbei, ob nachlaufende Beteiligungsaufwendungen als Werbungskosten auch dann (anteilig) abziehbar sind, wenn der Anteilseigner die von ihm fremdfinanzierte Beteiligung noch im Jahr der Antragstellung veräußert und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen.

Der Kläger (K) war Gesellschafter der K-GmbH. Am Stammkapital der K-GmbH war er seit dem Anteils-erwerb bis zur Veräußerung des Anteils zu einem Drittel beteiligt. Die Anschaffungskosten des Geschäftsanteils hatte der Kläger fremdfinanziert. 2010 veräußerte der K seinen Geschäftsanteil, wobei ein Schuldüberhang aus dem Finanzierungs-darlehen verblieb, auf den der K im Jahr 2010 und

in den Jahren 2011 bis 2014 (Streitjahre) noch Schuldzinsen zahlte.

In der Einkommensteuererklärung für den nicht streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2010 erklärte K Verluste aus der Veräußerung der Beteiligung an der K-GmbH gemäß § 17 EStG und beantragte die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für die Bezüge aus der Beteiligung und den Abzug der angefallenen nachträglichen Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Für die Streitjahre wird der Kläger mit der Klägerin zusammen veranlagt. Er machte die gezahlten Schuldzinsen unter Beachtung des Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Für die Streitjahre 2011 und 2012 wurden diese Werbungskosten in den Einkommensteuerbescheiden der Kläger zunächst berücksichtigt.

Nach einer Betriebsprüfung wurden die Schuldzinsen nicht mehr als Werbungskosten abgezogen. Das Finanzamt sah wegen der Veräußerung der Beteiligung die Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG nicht mehr als erfüllt an. Demnach seien die Werbungskosten nicht mehr abzugsfähig. Das Teileinkünfteverfahren dürfe innerhalb des Fünfjahreszeitraums einer wirklichen Option gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG ab dem Zeitpunkt nicht weiter angewendet werden, ab dem der Steuerpflichtige nicht mehr Anteilseigner sei. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG beinhalte lediglich eine Nachweiserleichterung für die Antragsvoraussetzungen, fingiere diese aber nicht.

Die Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte Erfolg. Die dagegen gerichtete Revision durch das Finanzamt blieb erfolglos.

Nach dem BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Schuldzinsen in den Streitjahren Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen sind. Da der Kläger für den Veranlagungszeitraum 2010 für die Beteiligung an der K-GmbH den Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wirksam gestellt habe, seien diese Werbungskosten auch in den Streitjahren als Folgejahre wie vom Finanzgericht erkannt bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen zu 60 % abzuziehen.

Der BFH stellt zunächst klar, dass ein Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 1 i.V.m.

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG für denjenigen Veranlagungszeitraum, in dem eine Beteiligung veräußert wird, als erstes Antragsjahr gestellt werden kann, wenn der Antragsteller in diesem Veranlagungszeitraum bis zur Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt in ausreichendem Umfang an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Das Erzielen von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in diesem Veranlagungszeitraum ist nicht erforderlich; es genügt die abstrakte Möglichkeit, aus der Beteiligung Kapitalerträge erzielen zu können.

Weiterhin führt der BFH aus, dass nach einer wirklichen Antragstellung das Vorliegen der materiellrechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen ist. Die Beteiligungsvoraussetzungen müssen nur für das erste Antragsjahr erfüllt sein; ihr Wegfall in einem der folgenden vier Veranlagungszeiträume ist unerheblich.

Schließlich sind nachlaufende Beteiligungsaufwendungen unter Beachtung des Teilabzugsverbots als Werbungskosten auch dann abziehbar, wenn der Anteilseigner die Beteiligung im ersten Antragsjahr veräußert und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ausschließlich Aufwendungen anfallen. |

■ Körperschaftsteuer

Behandlung von Währungskursverlusten bei darlehensähnlichen Gesellschafterforderungen im Drittstaatenfall

Der BFH hat mit Urteil vom 24.4.2024 (BeckRS 2024, 21847) entschieden, dass Währungskursverluste bei darlehensähnlichen Gesellschafterforderungen in Fremdwährung das Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht mindern, da sie unter § 8b Abs. 3 Satz 4 und 7 KStG in der Fassung vor 2022 fallen. Dem stünde in Drittstaatenfällen auch die EU-Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen, da diese bei § 8b Abs. 3 Satz 4 und 7 KStG durch die EU-Niederlassungsfreiheit verdrängt werde und somit nicht anwendbar sei.

Die Klägerin, eine inländische AG, organisierte den weltweiten Vertrieb ihrer Produkte und Dienstleistungen überwiegend durch konzerneigene Tochtergesellschaften. Für den Streitfall war der Vertrieb in Brasilien und in Argentinien relevant.

Den Vertrieb in Brasilien übernahm eine brasilianische Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (X-Ltda). Ihre Forderungen aus Lieferung und Leistung rechnete die Klägerin gegenüber der X-Ltda in brasilianischen Real ab.

Sie gewährte ein Zahlungsziel von 90 Tagen, ohne Währungskurssicherungsgeschäfte abzuschließen. Allerdings beglich die X-Ltda ihre Verbindlichkeiten gegenüber der Klägerin in den Jahren 2013 bis 2016 regelmäßig erst sieben bis neun Monate nach der Rechnungstellung. Für Forderungen, bei denen das ursprüngliche Zahlungsziel um mindestens 90 Tage überschritten wurde, ergab sich im Streitjahr 2014 per Saldo ein Währungskursverlust. Dieser Verlust errechnete sich aus Wechselkursänderungen, die zwischen dem Tag der Fälligkeit und dem tatsächlichen Ausgleich der jeweiligen Forderung eingetreten waren.

In Argentinien erfolgte der Vertrieb dagegen über einen fremden Dritten. Die Klägerin stellte ihre Rechnungen in Euro. Die Rechnungen wurden innerhalb des durchschnittlichen Zahlungsziels von 88 Tagen beglichen.

Das Finanzamt rechnete die saldierten Währungskursverluste unter Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG außerbilanziell hinzu und wies den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Die dagegen gerichtete Klage beim Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Der BFH bestätigte im Rahmen der Revision das vorinstanzliche Urteil. Die streitigen Währungskursverluste sind nach § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.6.2021 (BStBl I 2021 S. 889) in einem neuen Satz 6 geregelt wurde, dass Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG gelten. Allerdings ist die Neuregelung erst auf Gewinnminderungen (Währungskursverluste) anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 eintreten. Für das Streitjahr 2014 ist die Neuregelung noch nicht anzuwenden. Daher musste der BFH entscheiden, ob für die Zeit vor 2022 Währungskursverluste als Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder wirtschaftlich vergleichbaren Forderungen (§ 8b Abs. 3 Satz 4, 7 KStG) gelten.

Der BFH folgte der Feststellung des Finanzgerichts, wonach das Stehenlassen der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der X-Ltda unter Berücksichtigung der konkreten Umstände die Voraussetzungen eines darlehensähnlichen Verhältnisses erfüllt (Stehenlassen für mindestens weitere 90 Tage). Das Finanzgericht hatte unter anderem die pünktlichen Zahlungen der argentinischen Vertriebsgesellschaft als Beleg dafür herangezogen, dass eine Verlängerung des Zahlungsziels nicht üblich gewesen sei. Darüber hinaus fehle der

Nachweis, dass auch fremde Dritte der X-Ltda (unverzinsliche) Darlehen gewährt beziehungsweise auf Beitreibungsmaßnahmen fälliger, in Landeswährung fakturierter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen verzichtet hätten.

Der BFH bejahte auch, dass Währungskursverluste als Wertminderungen im Sinne der Norm anzusehen sind. Insbesondere enthält der Wortlaut der Vorschrift keine Einschränkungen in Bezug auf Gewinnminderungen durch Währungskursverluste. Eine teleologische Reduktion kommt nicht in Betracht. Auch sieht der BFH keine Anhaltspunkte dafür, dass der Einbezug von Währungskursverlusten verfassungswidrig ist.

Der BFH folgte dem Finanzgericht zudem in dessen Einschätzung, dass die Klägerin nicht den Nachweis eines Fremdvergleichs führen und somit nicht die Voraussetzungen der Ausnahme des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG erfüllen konnte. Die Klägerin konnte weder nachweisen, dass sie als Lieferant/Darlehensgeber in vergleichbaren Fällen und zu vergleichbaren Konditionen auch gegenüber fremden Dritten fällige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nicht beigetrieben und/oder zinslos gestundet hat noch fremde Dritte, die ebenfalls Gläubiger der X-Ltda waren, in vergleichbaren Fällen entsprechende Verlängerungen der Zahlungsziele vereinbart beziehungsweise faktisch gewährt haben.

Letztlich lehnte der BFH einen Abzug der Währungskursverluste auch unter Berücksichtigung des Unionsrechts ab. Grund hierfür ist, dass der Streitfall einen Drittstaat (Brasilien) betrifft, wodurch eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erforderlich wäre. Diese wird aber aufgrund der Beteiligungsanforderungen der streitigen Norm (mehr als 25 %) von der Niederlassungsfreiheit verdrängt. |

| Gewerbesteuer

Unternehmensidentität bei Anwachsung einer KG auf eine GmbH für Zwecke der Nutzung des übernommenen Gewerbeverlusts

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 25.4.2024 (DStR 2024 S. 2052) erstmals mit der Frage zu befassen, inwieweit der Fortbestand eines zum Vorjahresende bei einer Kapitalgesellschaft festgestellten Gewerbeverlusts, den sie aufgrund einer Anwachsung von einer Personengesellschaft übernommen hatte, auch bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft von dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Unternehmensidentität abhängig bleibt.

Die Klägerin ist eine GmbH. Bis einschließlich dem Jahr 2010 war sie alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG (KG) und hielt 100 % der Kapitaleinlage. Komplementärin ohne Kapitaleinlage war die B-GmbH. Für die KG war zum 31.12.2010 ein vortragsfähiger Gewerbeerlust in Höhe von circa 35 Millionen Euro bestandskräftig festgestellt worden. Im Jahr 2011 wurde die B-GmbH auf die GmbH verschmolzen. Infolgedessen bestand die KG nicht mehr als KG fort. Ihr Vermögen und Gewerbeerlust gingen im Wege der Anwachsung auf die GmbH über. Diese führte den übernommenen Betrieb der KG zunächst weiter. Im Streitjahr 2013 veräußerte die GmbH ihr operatives Geschäft im Wege eines Asset Deals zu Buchwerten an eine andere GmbH. Infolgedessen führte sie nunmehr auch den früheren Betrieb der KG nicht weiter. Ihr Unternehmensgegenstand war fortan das Halten und Verwalten von Beteiligungen aller Art (Holding-Tätigkeit).

Das Finanzamt kam nach einer Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 zu dem Ergebnis, dass die auf die GmbH übergegangenen und noch nicht genutzten gewerbsteuerlichen Verluste der früheren KG in Höhe von circa 35 Millionen Euro weggefallen und daher nicht mehr nutzbar seien. Aufgrund des Asset Deals im Jahr 2013 sei die für die Nutzung des Gewerbeerlusts erforderliche Unternehmensidentität – der im Verlustabzugsjahr bestehende Gewerbebetrieb muss mit jenem identisch sein, der im Verlustentstehungsjahr bestand – nicht mehr gegeben.

Die Vorinstanz (Sächsisches Finanzgericht) gab der Klage statt. Die Fortführung des übernommenen Gewerbeerlusts begründete das sächsische Finanzgericht insbesondere mit der Fiktion eines einheitlichen Gewerbebetriebs gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG. Danach gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften anders als bei Personengesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

Der BFH bestätigt die vom Finanzgericht erstinstanzlich vorgenommene Auslegung, wonach der von der KG herrührende Gewerbeerlust in Höhe von 35 Millionen Euro bei der Klägerin im Ergebnis trotz des im Streitjahr 2013 erfolgten Asset Deals als vortragsfähiger Fehlbetrag erhalten blieb. Für den Untergang des übernommenen Gewerbeerlusts nach der Anwachsung aufgrund des Asset Deals im Streitjahr 2013 gibt es keine Grundlage im geltenden Recht.

Der Gewerbebetrieb der Klägerin gilt durch den Asset Deal auch nicht nach § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG als eingestellt mit der Folge, dass die Gewerbeerluste gem. § 10a Satz 8 GewStG nicht

mehr zur Nutzung zur Verfügung stehen. Denn die bei der Klägerin verbleibende Holding-Tätigkeit gilt nach § 2 Abs. 2 Abs. 1 GewStG weiterhin in vollem Umfang als einheitlicher und zugleich identischer Gewerbebetrieb.

Das Entfallen des vortragsfähigen Gewerbeerlusts lässt sich zudem nicht mit der nach der ständigen Rechtsprechung zu § 10a GewStG für die Gewerbeerlustnutzung erforderlichen Unternehmensidentität (ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal) begründen. Denn diese bleibt durch den Asset Deal im Jahr 2013 unberührt. Eine Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft berührt die Unternehmensidentität einer Kapitalgesellschaft nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH nicht, solange derselbe einheitliche Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG weiterhin existiert. Von dem Grundsatz der Unerheblichkeit der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft ist auch im Anschluss an eine Anwachsung – wie im Streitfall (das heißt nach der Übernahme des bei einer Personengesellschaft entstandenen Gewerbeerlusts) – keine Ausnahme zu machen. Die Frage der Unternehmensidentität hat bei einer Kapitalgesellschaft nicht deswegen ausnahmsweise eine andere oder besondere Bedeutung, weil der von ihr übernommene Gewerbeerlust im Ursprung von einer Personengesellschaft herrührt. Anders als bei einer Personengesellschaft kommt es bei einer Kapitalgesellschaft für die Nutzung ihres Gewerbeerlusts nicht auf die Unternehmensidentität an, weil diese unabhängig von der Art ihrer gewerblichen Tätigkeit erhalten bleibt. |

■ Erbschaft-/Schenkungsteuer

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkungen

Der BFH hat mit Urteil vom 10.4.2024 (DStR 2024 S. 2116) entschieden, dass auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst eine Leistung gemäß § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG sein kann, die eine Schenkung zu Gunsten der übrigen Gesellschafter begründet.

Der Kläger war zusammen mit seinen Kindern sowie seinen beiden Brüdern und deren Kindern Teil einer Erbengemeinschaft. Zum Nachlass gehörte eine 1/3-Beteiligung an der T-GmbH. Die restlichen 2/3 der Anteile an der T-GmbH hielt der Kläger zusammen mit seinen Brüdern mittelbar über eine Personengesellschaft, der H-KG. Die Erbengemeinschaft veräußerte die Anteile an der T-GmbH an die T-GmbH zu einem Kaufpreis von 300.000 Euro.

Der gemeine Wert des veräußerten Geschäftsanteils lag bei 1,8 Millionen Euro.

Das Finanzamt ging aufgrund der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der veräußerten Anteile und dem dafür gezahlten Kaufpreis von einer Schenkung der Miterben zugunsten der an der H-KG beteiligten Brüder aus und setzte Schenkungssteuerbescheide gegen den Kläger fest. Die Abtretung der Anteile an der T-GmbH an diese unterhalb des gemeinen Werts stelle eine Leistung dar, durch die sich der Wert der Anteile der verbliebenen Gesellschafter der T-GmbH erhöht habe (§ 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG).

Gegen die Bescheide legte der Kläger Einsprüche beim Finanzamt ein, die dieses als unbegründet zurückwies. Die hiergegen erhobene Klage vor dem sächsischen Finanzgericht blieb ebenfalls ohne Erfolg. Das Gericht bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung und bejahte das Vorliegen einer schenkungssteuerpflichtigen Werterhöhung der Anteile des Klägers an der T-GmbH durch die Leistung der Erbengemeinschaft und verneinte dabei zugleich eine Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen der §§ 13a und 13b ErbStG.

Im Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof argumentierte der Kläger, für eine Anwendung von § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG sei vorliegend kein Raum, da es an der dafür erforderlichen Leistung an die Kapitalgesellschaft fehle. Eine solche komme nur bei Handlungen in Betracht, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft als Empfängerin der Leistung mehren könnten. Der Erwerb eigener Anteile durch die T GmbH erhöhe aber nicht den Wert des Gesellschaftsvermögens. Weiterhin sei die verbilligte Veräußerung des eigenen Anteils der Erben an die T GmbH eine verdeckte Einlage und damit ein entgeltlicher Vorgang. Der Tatbestand des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG setze das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung und damit die Unentgeltlichkeit im Verhältnis des Leistenden zur Kapitalgesellschaft voraus. Eine doppelte Belastung des Vorgangs mit Einkommensteuer und Schenkungssteuer müsse vermieden werden. Sollte der Vorgang doch steuerbar sein, fänden die §§ 13a, 13b ErbStG Anwendung, weil ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft und damit begünstigtes Vermögen Gegenstand der Leistung sei.

Der zweite Senat des BFH bejahte wie die Vorinstanz die Anwendbarkeit von § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG dem Grunde nach, verwies die Sache aber zur abschließenden Prüfung an das Finanzgericht zurück.

Eine Leistung im Sinne des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG sei jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfülle den Leistungsbegriff. Für die Einordnung des Veräußerungsvorgangs als Leistung sei die Perspektive der zuwendenden Gesellschafter maßgebend. Aus Sicht der abtretenden Gesellschafter sei vorliegend ein Vermögensvorteil hingegeben worden. Eine Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft sei anders als beim Grundtatbestand des § 7 Absatz 1 Nr.1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit. Ein mögliches gleichzeitiges Vorliegen des Besteuerungstatbestands des § 17 Absatz 1 Satz 2 EStG führe zu keinem anderen Ergebnis.

Eine Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen komme für die Zuwendung nicht in Betracht: Für die Anwendung von § 13a ErbStG fehle es am Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Eine analoge Anwendung von § 13b ErbStG sei nicht geboten, da es aus Sicht des BFH an der dazu erforderliche planwidrige Regelungslücke fehle. Der Gesetzgeber habe von der Möglichkeit auch Wert erhöhungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich der Vorschrift aufzunehmen bewusst keinen Gebrauch gemacht habe.

Hinsichtlich der Höhe der Zuwendung gäbe es – anders als vom Finanzgericht angenommen – keine „denklogische“ Korrespondenz zwischen der Werterhöhung der übrigen Anteile und dem an die Kapitalgesellschaft geleisteten Wert. Stattdessen müsse die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach den Regeln des § 11 des Bewertungsgesetzes ermittelt werden. Dazu sei der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen. Der so ermittelte Wert werde jedoch gedeckelt; die Obergrenze sei der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung.

Im Streitfall sei durch die Feststellungen des Finanzgerichts lediglich diese Obergrenze als Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile und dem gezahlten Kaufpreis, bekannt. Die tatsächliche Werterhöhung müsse im zweiten Rechtsgang ermittelt werden. Hierzu könne – in Übereinstimmung mit den gleich lautenden Erlassen vom 17.10.2023 (BStBl I 2023 S.1871) – eine Wertfeststellung nach § 151 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 BewG durchzuführen sein, wenn der Steuerpflichtige Gründe vorträgt, wonach die Werterhöhung des gemeinen Werts der Anteile niedriger ausfallen könnte als der gemeine Wert der teilunentgeltlichen Leistung des Zuwendenden. ■

I Umsatzsteuer

Grenzen des Direktanspruchs

Das EuGH-Urteil vom 5.9.2024 „H“ (DStR 2024 S. 2120) erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der H, einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, und dem Finanzamt M (Deutschland) wegen der Erstattung der Umsatzsteuer aus Billigkeitsgründen, die H aufgrund unzutreffender Rechnungen (deutsche statt italienische Umsatzsteuer) an den leistenden Unternehmer (E-GmbH) bereits gezahlt hat und vom Finanzamt zurückerhalten möchte.

H, die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits (nachfolgend: KG), ist Rechtsnachfolgerin einer KG mit Sitz in Deutschland, deren Geschäftsgegenstand das Mobilienleasing für andere Unternehmen unter anderem durch Sale-and-lease-back-Geschäfte war. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um sechs Sale-and-lease-back-Geschäfte über Motorboote, die die KG mit der ebenfalls in Deutschland ansässigen E-GmbH tätigte. Die von der E-GmbH der KG über den Verkauf in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wurde von dieser nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie und § 14c UStG geschuldet, konnte aber von der KG nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Die KG zahlte somit die Mehrwertsteuer an das Finanzamt zurück.

Im Jahr 2014 wurde über das Vermögen der E-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter dieser Gesellschaft berichtigte die Rechnungen über die Lieferung der Boote, indem er den darin zu Unrecht angegebenen Mehrwertsteuerausweis strich. Das Finanzamt X gab dem Berichtigungsantrag statt, erstattete die entsprechende Mehrwertsteuer an die Insolvenzmasse und teilte dem steuerlichen Vertreter des Insolvenzverwalters mit, dass er verpflichtet sei, die Umsätze in Italien der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Nach Angaben der Klägerin des Ausgangsrechtsstreits weigerte sich der Insolvenzverwalter jedoch, Rechnungen mit italienischer Umsatzsteuer auszustellen. Die KG habe gegen die E-GmbH keine Klage auf Erteilung solcher Rechnungen erhoben.

Die KG beantragte beim Finanzamt M gemäß § 163 AO aus Billigkeitsgründen eine Neuberechnung der Umsatzsteuer. Das Finanzamt lehnte diesen Antrag ab und wies anschließend den Einspruch der KG gegen diese Entscheidung ebenfalls als unbegründet zurück. Die von der KG beim Finanzgericht Düsseldorf erhobene Klage wurde abgewiesen. Die KG legte hiergegen Revision beim BFH ein.

Der BFH hatte Zweifel, ob sich aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere aus dem Urteil vom 15.3.2007 „Reemtsma Cigarettenfabriken“ (DStRE 2007 S. 570), ein „Direktanspruch“ des Empfängers einer Rechnung, die eine nicht geschuldete Mehrwertsteuer enthalte, auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer bei der Finanzverwaltung bestehe. Er hat deshalb dem EuGH Fragen zum Rechtsstreit im Wege der Vorabentscheidung vorgelegt. Dieses Ersuchen hat der EuGH am 5.9.2024 mit dem vorliegenden Urteil entschieden.

In dem Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken habe der EuGH die Frage, ob ein Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer gegen den Leistenden hat, der sie zu Unrecht in Rechnung gestellt hat und seinerseits die Erstattung von der Steuerbehörde verlangen könnte, oder ob der betreffende Leistungsempfänger seinen Antrag unmittelbar an die Steuerbehörde richten können muss, dahin gehend entschieden, dass ein System, in dem zum einen der Leistende, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden entrichtet hat, deren Erstattung verlangen kann, und zum anderen der Leistungsempfänger gegen den Leistenden eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben kann, grundsätzlich die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität beachtet. Denn ein solches System ermögliche es dem Leistungsempfänger, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer belastet war, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen.

Der EuGH hat im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken ergänzt, dass, wenn die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leistenden, diese Grundsätze gebieten können, dass der Leistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, müssen deshalb die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Leistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

Vorliegend habe das Finanzamt X die vom Leistungsempfänger zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer bereits an die Insolvenzmasse des Leistenden erstattet. Unter diesen Umständen könne die auf das Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken zurückgehende Rechtsprechung nicht auf einen Sachverhalt wie den des Ausgangsrechtsstreits übertragen werden. Müsste nämlich im Fall einer zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwert-

steuer die Finanzverwaltung, die auf Antrag des Leistenden bereits die Mehrwertsteuer erstattet hat, in Anwendung der auf das Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken zurückgehenden Rechtsprechung diese Mehrwertsteuer auch dem Leistungsempfänger erstatten, wäre die Finanzverwaltung verpflichtet, die Mehrwertsteuer zweimal zu erstatten.

Vorliegend bestehe für den Leistenden, der in dem anderen Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer gesetzlich geschuldet ist, bislang nicht registriert ist, die Möglichkeit, sich in diesem Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich registrieren zu lassen, so dass er danach unter Angabe einer Steuernummer dieses Mitgliedstaats dem Leistungsempfänger eine Rechnung unter Ausweis der Steuer dieses Mitgliedstaats erteilen könnte, die den Leistungsempfänger dort zum Vorsteuerabzug berechtigen würde. Folglich hätte H im vorliegenden Fall, um die Kosten der betreffenden Mehrwertsteuer nicht tragen zu müssen, gegen den Insolvenzverwalter des Leistenden eine zivilrechtliche Klage auf Erteilung einer Rechnung mit italienischem Mehrwertsteuerausweis erheben können, was sie nicht getan hat. **I**

Unternehmereigenschaft einer jPdöR

Die Klägerin ist eine kreisangehörige Gemeinde. Vom Gebiet der Klägerin aus kann man über eine Anlegebrücke eine Anlegestelle für Fährschiffe (Fähranleger) einer von der X-GmbH betriebenen Fährlinie erreichen. Die Fährlinie der X-GmbH ist Teil des Öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) und verfügt über weitere Anlegestellen in einer kreisfreien Stadt (A) sowie in mehreren anderen kreisangehörigen Gemeinden der Region.

In den Jahren 2012 und 2013 ließ die Klägerin eine neue Anlegebrücke errichten, da sich die alte Anlegebrücke in einem schlechten baulichen Zustand befand und eine Sanierung weder technisch noch wirtschaftlich sinnvoll war. Die Klägerin überließ die neue Anlegebrücke der X-GmbH ab dem 25.3.2013 auf unbestimmte Zeit gegen Entgelt im Rahmen eines privatrechtlichen Infrastruktur-Nutzungsvertrags. Die X-GmbH durfte die Verkehrsinfrastruktur für die Erbringung ihrer ÖPNV-Fährverkehre sowie ihr touristisches Angebot nutzen. Das Nutzungsentgelt entsprach dem Preis, der für vergleichbare Leistungen in der Region entrichtet wurde.

Um die für die Errichtung der Anlegebrücke mit Fähranleger notwendigen Land- und Wasserflächen nutzen zu können, schloss die Klägerin mit D im Jahr 2012 einen Nutzungsvertrag. D überließ der Klägerin ab 1.9.2012 die erforderlichen Flächen zur

Nutzung als Anlegebrücke mit Anlegestelle für den ÖPNV und die Zuwegung. Die Überlassung erfolgte kostenlos; die Entgeltfreiheit setzte voraus, dass die Anlagen kostenlos von der Öffentlichkeit genutzt werden dürfen.

Die Kosten für die neue Anlegebrücke sollten unter anderem durch Zahlungen der Z-GmbH (nachfolgend: Landeszuweisung), des Landkreises K (nachfolgend: Kreiszuweisung), der Stadt A (nachfolgend: städtische Zuweisung) sowie durch Eigenmittel der Klägerin finanziert werden.

Das Finanzamt und die Klägerin streiten darüber, ob der Klägerin im Jahr 2013 (Streitjahr) zugeflossene Beträge als Entgelt von dritter Seite für einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz zu qualifizieren sind oder ob sie sogenannte echte Zuschüsse darstellen. Dabei handelt es sich konkret (nur noch) um eine Landeszuweisung, welche die Klägerin im Jahr 2013 von der landeseigenen Z-GmbH erhalten hat.

Der BFH kommt mit Urteil vom 17.4.2024 (DStR 2024 S. 2060) zum Ergebnis, dass die Klägerin eine zum vollen Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmerin ist und die Landeszuweisung kein Entgelt von dritter Seite für eine Leistung an den Kreis ist. Zur Begründung führt der BFH aus:

1. Landeszuweisungen an eine Gemeinde zur Errichtung einer Anlegebrücke für den öffentlichen Fährverkehr seien kein Entgelt, wenn sie nicht für eine Leistung der Gemeinde, sondern aus strukturpolitischen Gründen zur Förderung der Verkehrsinfrastruktur gezahlt werden.
2. Für die Unternehmereigenschaft sei nicht erforderlich, dass eine Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist; ein typisch unternehmerisches, marktübliches Verhalten sei auch im Verlustfall unternehmerisch.
3. Bei Eingangsleistungen, die ausschließlich in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen stehen, sei die Art der Finanzierung (durch Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit oder durch Zuschüsse) für die Feststellung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang.
4. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterhalte umsatzsteuerrechtlich nur ein einziges Unternehmen, so dass in dem ihr gegenüber zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid ihre gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten zu erfassen seien. **I**

Keine rückwirkende Korrektur von Rechnungen bei fehlendem Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Der BFH kommt mit Urteil vom 17.7.2024 (DStR 2024 S. 2220) zum Ergebnis, dass die nachträgliche Korrektur von Rechnungen im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 14a Abs. 7 UStG keine Rückwirkung entfaltet.

In den Jahren 2008 bis 2013 (Streitjahre) betrieb der Kläger einen Großhandel mit landwirtschaftlichen Maschinen. Die Maschinen wurden vom Kläger bei den Herstellern bestellt und von dort direkt an die Kunden in verschiedenen Mitgliedstaaten, insbesondere Polen, geliefert. Die Versendung erfolgte entweder durch den Kläger oder den Hersteller, jeweils unter Verwendung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (in Deutschland: USt-IdNr.) ihres Ansässigkeitsstaates, wobei der Kläger seinen Kunden in keinem Fall bereits vor der Warenbewegung die Verfügungsmacht an den Maschinen übertrug. Auch die Endkunden verwendeten jeweils die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern ihres Ansässigkeitsstaates.

Für die Lieferungen aus anderen Mitgliedstaaten nach Polen erklärte der Kläger in seinen deutschen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre auf der Eingangsseite umsatzsteuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland und machte zugleich den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG geltend. Er erklärte die Weiterlieferungen in Polen als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen von Deutschland nach Polen. Sowohl die Zusammenfassenden Meldungen des Klägers für die Streitjahre als auch die Rechnungen des Klägers an seine Kunden enthielten zunächst keine Hinweise auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft. Das Finanzamt stimmte den Erklärungen zunächst zu.

Beim Kläger wurde eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2013 durchgeführt. In Bezug auf die Lieferungen zwischen den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Herstellern, dem Kläger und den in Polen ansässigen Kunden kamen die Prüfer zu dem Ergebnis, dass innergemeinschaftliche Reihengeschäfte im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG a. F. vorliegen würden. Die Beförderung oder Versendung könne aber jeweils nur einer Lieferung zugeordnet werden. Dies seien gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 UStG a. F. jeweils die Lieferungen der Hersteller an den Kläger. Der Ort der Lieferungen des Klägers an seine Kunden liege gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Polen, wo die Beförderung oder Versendung beendet habe. Dort hätte sich der Kläger jeweils für Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren und seine

Umsätze aus den Lieferungen an die Kunden erklären müssen. Der Kläger hätte dort zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern müssen und zugleich den Vorsteuerabzug vornehmen dürfen. Zugleich habe der Kläger die Waren gemäß § 3d Satz 2 Halbsatz 1 UStG in Deutschland innergemeinschaftlich erworben.

Die Prüfer nahmen weiter an, von der Vereinfachungsregel des § 25b UStG (innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft) habe der Kläger keinen Gebrauch gemacht. Denn für die Anwendung hätte der Kläger unter anderem in der Rechnung an den letzten Abnehmer auf das Dreiecksgeschäft und die übergegangene Steuerschuldnerschaft hinweisen müssen (§ 25b Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 14a Abs. 7 UStG). Dies habe der Kläger jedoch nicht getan. Da die Versteuerung der zweiten Lieferung in Polen bisher unterblieben sei, gelte der steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerb des Klägers nach § 3d Satz 2 Halbsatz 2 UStG in den Streitjahren als in Deutschland bewirkt, da der Kläger im Einzelfall nicht nachgewiesen habe, dass der Erwerb in Polen besteuert worden ist oder nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert gilt. Dem Kläger stehe auch kein Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zu. Der Kläger erteilte daraufhin im Dezember 2015 berichtigte Rechnungen im Sinne des § 25b UStG und übermittelte im Juni 2016 berichtigte Zusammenfassende Meldungen an das Bundeszentralamt für Steuern.

In Umsetzung der Feststellungen der Prüfer erließ das Finanzamt im Mai 2016 Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Streitjahre, in denen es unter anderem den Vorsteuerabzug aus den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben nicht berücksichtigte. Zudem minderte das Finanzamt auch die erklärten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen um die in Deutschland nicht steuerbaren Umsätze. Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte Erfolg.

Liegen die Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und 2 UStG vor, so gilt nach § 25b Abs. 3 UStG der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert. Die Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und 2 UStG lagen laut BFH in den Streitjahren indes nicht vor. Dies gelte insbesondere für die im Streitfall umstrittene Voraussetzung, dass der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7 UStG erteilt haben muss, in der auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers hinzuweisen ist.

Dieser Hinweis fehlte in den ursprünglichen Rechnungen.

Soweit die berichtigten Rechnungen aus dem Jahr 2016 diese Voraussetzungen erfüllten, komme der Berichtigung dieser Rechnungen keine Rückwirkung zu (Anschluss an das EuGH-Urteil „Luxury Trust Automobil“ vom 8.12.2022 (DStR 2022 S. 2675). Denn der Nachweis, dass der Empfänger der Lieferung gemäß Art. 197 MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmt worden ist, sei nach Auffassung des EuGH eine materielle Voraussetzung für die Besteuerungsfiktion. Das nachträgliche Erfüllen einer notwendigen Tatbestandsvoraussetzung sei keine Korrektur, sondern das erstmalige Ausstellen der vorausgesetzten Rechnung und erst mit einer entsprechenden Rechnung, die dem Empfänger zugeht, würden die Rechtsfolgen der Verwaltungsvereinbarung ex nunc ausgelöst werden. |

Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Mieterstrom

Der BFH hat mit Urteil vom 17.7.2024 (DStR 2024 S. 2260) zum Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom Stellung genommen.

Der Kläger vermietet ein Mehrfamilienhaus und ein Doppelhaus. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr.12 Buchst. a UStG. Der Kläger hat auf beiden Objekten im Dezember 2018 jeweils eine Photovoltaikanlage einschließlich eines Batteriespeichers (Photovoltaikanlage) installieren lassen. Für beide Photovoltaikanlagen wurden jeweils zwei Messungen verbaut. Die erste Messung erfasst die Gesamtproduktion des Stroms. Der erzeugte Strom, der direkt über den Batteriespeicher an die Mieter fließt, läuft über eine entsprechende Messung. Der überschüssige Strom wird an die N-GmbH geliefert. Der gegebenenfalls von den Mietern zusätzlich benötigte Strom (Reststrom) wird im Namen und im Auftrag des Klägers über die E-GmbH beziehungsweise G-AG bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter abgegeben.

Der Kläger rechnet mit den Mietern, die für den Strom einen monatlichen Abschlag zu entrichten haben, jährlich über einen Gemeinschaftszähler im jeweiligen Haus und entsprechende Unterzähler nach der jeweiligen Verbrauchsmenge ab. Nach einer Zusatzvereinbarung kann der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden. Außerdem ist in der Zusatzvereinbarung geregelt, dass der Mieter für den Fall, dass er nach der Kündigung anderweitig den Strom beziehe, die Kosten der Umbaumaßnahmen der Zähleranlage zu tragen habe. In den Mietverträgen ist im Übrigen bestimmt, dass bauliche Veränderungen am Mietobjekt der Zustimmung

des Vermieters bedürfen. Der Arbeitspreis je Kilowattstunde ist marktüblich.

In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2018 machte der Kläger, der die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) berechnete, Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen geltend. Das Finanzamt ließ diese Vorsteuer nicht zum Abzug zu. Das Niedersächsische Finanzgericht gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts vor dem BFH hatte keinen Erfolg.

Der BFH begründet dies damit, dass bei der Lieferung von Strom, den der Vermieter von Wohnraum über eine Photovoltaikanlage selbst erzeugt und an seine Mieter gegen Entgelt abgibt, es sich nicht um eine unselbständige Nebenleistung der umsatzsteuerfreien (langfristigen) Vermietung von Wohnraum, sondern um eine selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt, die zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen berechtigt. Der BFH verweist auf § 42a Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), wonach für den Mieter die Möglichkeit besteht, den Stromanbieter frei zu wählen. Ferner wird die Stromlieferung getrennt und nach individuellem Verbrauch abgerechnet (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 7.12.2023, DStR 2024 S. 606 zum Vorsteuerabzug für die Lieferung einer Heizungsanlage).

Soweit der Kläger durch den Einkauf und die Weiterlieferung des Reststroms zum Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne der § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b, Abs. 5 Satz 4, § 3g UStG geworden ist und die Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des § 3g UStG erfüllt, haben beide Beteiligte übereinstimmend mitgeteilt, dass dies im Streitzeitraum Dezember 2018 keine Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuervorauszahlung hat. |



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 7: Online-Dienstleistungen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Update zur güterbezogenen Exportkontrolle und Anpassung der Ausfuhrlisten

Zu Anhang I der EU-Dual Use Verordnung

Anhang I der Verordnung (EU) 2021/821 (sog. „EU-Dual-Use-VO“) wurde mit der Delegierten Verordnung (EU) .../... vom 5.9.2024 zur Änderung der Verordnung (EU) 2021/821 aktualisiert. Der neue Verordnungstext (Vorabfassung, noch nicht in Kraft) und der aktualisierte Anhang I wurden auf der Internetseite der Europäischen Kommission veröffentlicht: [Register der Kommissionsdokumente – C\(2024\)6093 \(europa.eu\)](#). In Kraft treten werden die Änderungen voraussichtlich zum November 2024.

Als Hilfsmittel stellt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) einen unverbindlichen [Änderungsüberblick zur EGDUVVO 2017 \(bafa.de\)](#) zu den wesentlichen Änderungen bereit. Das BAFA stellt dabei dar, an welchen Stellen der Ausfuhrlisten und in welcher Form der Anhang I geändert wurde.

Aus diesem Hilfsmittel ergibt sich, dass viele redaktionelle Änderungen vorgenommen wurden. Dieses bedeutet im Wesentlichen, dass der Wortlaut angepasst wurde, ohne die objektiven technischen Tatbestandsmerkmale zu ändern.

Vereinzelt wurden aber auch die Texte und damit die technischen Parameter der Listungen angepasst. Dies kann dazu führen, dass sich der Geltungsbereich der Listungen für betroffene Unternehmen ändert. Demnach empfiehlt sich ein Vergleich der geänderten Listungen zu den zuvor anwendbaren Regelungen.

Davon betroffen ist zum Beispiel die Listenposition 1B002. Der Wortlaut dieser Listenposition war bisher

„Ausrüstung zur Herstellung von Metalllegierungspulver oder feine Materialpartikel und mit allen folgenden Eigenschaften:

- a. besonders konstruiert zur Vermeidung von Verunreinigungen und*
- b. besonders konstruiert zur Verwendung in einem der in Unternummer 1C002c2 genannten Verfahren.“*

Der neue Wortlaut für 1B002 soll lauten:

„Ausrüstung zur Herstellung von Metalllegierungspulver oder Materialpartikeln und mit allen folgenden Eigenschaften:

- a. besonders konstruiert zur Vermeidung von Verunreinigungen und*
- b. besonders konstruiert zur Verwendung in einem der in Unternummer 1C002c2 genannten Verfahren.“*

Folglich wurde das Tatbestandsmerkmal *Metalllegierungspulver oder feine Materialpartikel* zu *Metalllegierungspulver oder Materialpartikeln* verändert. Ab dem Inkrafttreten der Änderungen sind auch nicht feine Metallpartikel von der Listung umfasst, sofern die weiteren Parameter erfüllt sind.

Für einige Listenpositionen wurden auch die konkreten Parameter geändert. Dieses betrifft zum Beispiel die Listenposition 3A002e1. Diese lautet bisher:

„Netzwerkanalysatoren mit einer der folgenden Eigenschaften: Ausgangsleistung größer als 31,62 mW (15 dBm) innerhalb des Betriebsfrequenzbereichs größer als 43,5 GHz und kleiner/gleich 90 GHz“

In der geänderten Fassung des Anhangs I wird die Listenposition wie folgt definiert sein:

„Netzwerkanalysatoren mit einer der folgenden Eigenschaften: Ausgangsleistung größer als 100 mW (20 dBm) innerhalb des Betriebsfrequenzbereichs größer als 43,5 GHz und kleiner/gleich 110 GHz“

Folglich ändern sich die konkreten Parameter dieser Güterlistenpositionen.

Im Ergebnis sollten Unternehmen zeitnah überprüfen, inwiefern das jeweilige Produktportfolio von den Änderungen betroffen ist. Eine solche Analyse der Klassifizierung des Produktportfolios hilft sicherzustellen, dass auch nach Änderung des Anhangs I der EU-Dual-Use-VO eine ordnungsgemäße produktspezifische Bewertung etwaiger Genehmigungspflichten nach Artikel 3 Abs.1 EU-Dual-Use-VO erfolgt.

Zu Teil I der Ausfuhrliste

Auch der Teil I der Ausfuhrliste wurde durch die 21. Verordnung zur Änderung des Außenwirtschaftsgesetzes (AWG) und der Außenwirtschaftsverordnung (AWV) aktualisiert. Die Änderungen sind bereits am 23.7.2024 in Kraft getreten. Die Ausfuhrliste ist im Anhang der AWV zu finden und definiert Güter, die von nationalen Exportkontrollbeschränkungen umfasst sind. Eine unverbindliche Übersicht über die Änderungen stellt das BAFA unter folgendem Link bereit: [Unverbindlicher Überblick zu den Änderungen im Teil I der Ausfuhrliste](#).

Diese nun vorgenommenen Änderungen haben den Umfang der national erfassten Güter wesentlich erweitert, da 14 Listennummern neu hinzugefügt wurden. Dazu zählen zum Beispiel Listungen für Quantencomputer sowie die entsprechende Software und Technologie, aber auch von bestimmter Ausrüstung im Bereich der Halbleiter.

Folglich sollten deutsche Unternehmen, sofern noch nicht geschehen, auch die geänderte Ausfuhrliste und die entsprechend neu geschaffenen Listenpositionen in den Anhängen der AWV hinsichtlich etwaiger Betroffenheit für das Produktportfolio unverzüglich überprüfen. Dies gilt im Speziellen für Unternehmen, welche im Bereich der genannten Schlüsseltechnologien aktiv sind. ■

Literaturtipps



Consumer Barometer 03/2024 – Autonome Kassensysteme: Effizienz und Akzeptanz

Die aktuelle Ausgabe des KPMG-Consumer-Barometers beleuchtet die Möglichkeiten und die Akzeptanz technologischer Lösungen im stationären Einzelhandel, insbesondere autonome Kassensysteme wie Self-Checkout-Kassen. Diese Technologien optimieren nicht nur Backend-Prozesse, sondern können auch das Einkaufserlebnis der Kund:innen verbessern.

Autonome Kassensysteme, wie Self-Checkout-Kassen, sind zunehmend ein integraler Bestandteil des modernen Einzelhandels. Sie ermöglichen Kosteneinsparungen und können die Effizienz steigern, indem sie Prozesse beschleunigen und Wartezeiten reduzieren.

Die Studie untersucht die Barrieren, die die Nutzung von Self-Checkout-Kassen erschweren, sowie die Vor- und Nachteile von KI und Kamerasystemen im Verkaufsraum. Die Ergebnisse bieten Händlern und Herstellern wertvolle Informationen zur Integration und Weiterentwicklung dieser Systeme.

Das Consumer Barometer von KPMG beleuchtet drei Mal jährlich aktuelle Entwicklungen, Trends und Treiber im Handel und Konsumgütermarkt. Für diese Ausgabe befragte das EHI Retail Institute Köln in einer Kurzstudie 500 Konsument:innen repräsentativ online zu ihrer Meinung rund um das Thema Handelsimmobilien und wertete diese Daten für KPMG aus.

Kostenfreier Download der aktuellen Ausgabe unter: KPMG-Consumer-Barometer 03/2024: Autonome Kassensysteme im Einzelhandel



Cloud-Monitor 2024: Financial Services

Banken und Versicherungen blicken zuversichtlich auf die Cloud Nutzung. Sie haben ihre anfänglichen Bedenken hinsichtlich des Datenschutzes und der Compliance überwunden. Bei vielen gehört die Technologien längst fest zur IT-Strategie. Das zeigt unsere Studie mit dem Titel "Cloud-Monitor: Financial Services", die auf einer repräsentativen Unternehmensbefragung basiert und seit 2012 jährlich durchgeführt wird. Zentrale Erkenntnisse der Studie sind:

Cloud-Sicherheit: Viele Finanzdienstleister befinden sich bereits in der Planungs- und Umstellungsphase hin zu Next-Gen- oder Hybridarchitekturen. Diese bieten mehr Flexibilität und bessere Sicherheitsoptionen. In diesem Rahmen werden auch Zero-Trust-Strategien integriert, um den komplexen Sicherheitsanforderungen gerecht zu werden.

Kostenmanagement: Eine zu bewältigende Aufgabe bleiben die Cloud-Kosten und ihr Umgang hinsichtlich Transparenz und Planbarkeit – nicht zuletzt vor dem Hintergrund etwaiger Ausgaben für Schatten-IT. Dies zeigt, wie wichtig effektives Kostenmanagement und geeignete Finanzstrategien sind.

Sovereign Clouds: Auch Sovereign Clouds gewinnen in der Finanzbranche an Bedeutung, denn sie können helfen, die strengen Datenschutzvorgaben der EU zu erfüllen. Allerdings ist ihre Umsetzung in der Praxis noch nicht weit fortgeschritten.

Kostenfreier Download der Studie unter: Cloud Monitor 2024 (kpmg.de)



KPMG CEO Outlook 2024

Die Stimmung der CEOs von deutschen Unternehmen hinsichtlich der konjunkturellen Lage ist weiterhin angespannt: Nur noch gut drei von vier (77 %) Unternehmenslenker:innen vertrauen in die Wachstumsaussichten ihres Unternehmens in den kommenden drei Jahren – gegenüber 80 % im Jahr 2023 und sogar 90 % im Jahr 2022. 74 % spüren einen stärker werdenden Druck, das langfristige Wachstum ihrer Unternehmen zu sichern.

Trotz dieser Aussichten planen die Unternehmen mehrheitlich keinen Stellenabbau. Im Gegenteil: Beinahe alle Top-Manager:innen gehen davon aus, dass die Mitarbeitendenzahl ihres Unternehmens in den nächsten drei Jahren steigt (93 % gegenüber 84 % im Vorjahr). Daran ändert auch ein vermehrter Einsatz von generativer KI nach Ansicht der allermeisten CEOs nichts. Lediglich ein Prozent glaubt, dass die Technologie mehr Jobs kosten als schaffen wird, 23 % rechnen sogar mit mehr Arbeitsplätzen durch KI und 76 % erwarten keine größeren Veränderungen.

Auch das Thema ESG steht weiter im Fokus deutscher CEOs. 75 % geben an, ESG bereits vollständig in ihr Geschäft integriert zu haben, um zusätzlichen Wert zu schaffen. Die Mehrheit erwartet zwar keinen kurzfristigen Return on Investment, 76 % gehen aber davon aus, dass sich ihre ESG-Investitionen mittel- bis langfristig – in drei bis sieben Jahren – auszahlen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter: KPMG 2024 CEO Outlook: Top CEOs see through global turbulence by betting big on AI

KPMG-Veranstaltungen*

Webcast-Live-Reihe:

Global Mobility Insights

„Fremdpersonaleinsatz – aktuelle Entwicklungen, Fallstricke und Lösungen“

5. November 2024

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

Webcast-Live-Reihe:

Enterprise Performance Week: Zukunftsfähig durch Performance-Optimierung

„Business & Operating Model Performance“

5. November 2024

„Profitable Growth & Sustainability Performance“

6. November 2024

„Finance & Tech Performance“

7. November 2024

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

Webcast-Live-Reihe:

Transfer Pricing Insights

„Verrechnungspreise im Zusammenspiel mit Zoll und Umsatzsteuer?“

6. November 2024

„Die Quadratur der Matrix – arbeitsrechtliche und steuerliche Implikationen“

4. Dezember 2024

„Agenda 2025: Was gilt es zu beachten?“

15. Januar 2025

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

Webcast-Live-Reihe:

Fit für Tax Accounting: Workshops zu IAS 12

„Spezialthema: Ertragsteuern und IFRS 5“

7. November 2024

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

Webcast Live: ServiceNow: Integriertes Resilienz-Management für Finanzinstitute

8. November 2024

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

Webcast-Live-Reihe: Forensic Update 2024

„Wirtschaftskriminalität vermeiden – Maßnahmen von Risikobewertung bis Hinweisgeber-Management“

13. November 2024

„LkSG Update – Fraudprävention in der Lieferkette“

11. Dezember 2024

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

Breakfast Club: Bürokratienteilnahme und Hinweisgeberschutz

13. November 2024 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmüller@kpmg.com

Investor Readiness – Fit für die Kapitalakquise

13. November 2024 in Berlin

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

ESG-Netzwerktreffen Dresden

„Aktuelles rund um die Nachhaltigkeitsberichterstattungsanforderungen nach CSRD“

14. November 2024 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmüller@kpmg.com

Webcast-Live-Reihe: Tax Update Public

„Fokus: Spenden“

14. November 2024

„Fokus: GoBD und Digitalisierung“

12. Dezember 2024

„Fokus: Kommunen“

13. Februar 2025

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

Webcast-Live-Reihe: Tax Reimagined

„GoBD erfolgreich in die Unternehmenspraxis integrieren“

19. November 2024

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

Steuern, Recht, Bilanzen – bereit für 2025?

27. November 2024 in Kiel

4. Dezember 2024 in Hamburg

12. Dezember 2024 in Bremen

Ihre Ansprechpartnerin:
Sabine Kiefer
T +49 40 32015-5309
skiefer@kpmg.com

Webcast Live: Vereint und vereinfacht: Brasiliens neue Mehrwertsteuer

28. November 2024

Ihre Ansprechpartnerin:
Franziska Jost
T +49 69 9587-1177
franziskajost@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
Heidestraße 58
10557 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

Christopher-Ulrich Böcker

Friedenstraße 10
81671 München
T +49 89 9282 4965

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.