

# ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT

## 2024/2025

### INFORMATIONEN FÜR BERATER UND MANDANTEN

#### MERKBLATT NR. 1779.3 | 12 | 2024

#### INHALT

1. Einleitung
2. Die gesetzlichen Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2024/2025
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Wachstumschancengesetz
    - 2.2.1 Überblick über die wichtigsten Änderungen
    - 2.2.2 Die neue E-Rechnung ab 2025
  - 2.3 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz
  - 2.4 Jahressteuergesetz 2024
    - 2.4.1 Änderungen des Umsatzsteuerrechts nach Inkrafttreten des Gesetzes
    - 2.4.2 Diverse Änderungen zum 01.01.2025
    - 2.4.3 Umfassende Reform der Kleinunternehmerbesteuerung zum 01.01.2025
    - 2.4.4 Ausblick auf Änderungen zum 01.01.2026 und zum 01.01.2028
3. Jahressteuererklärung 2024
4. Fristen und Nichtbeanstandungsregelungen 2024/2025
5. Wichtige gerichtliche Entscheidungen
  - 5.1 Entscheidungen von EuGH und BFH
  - 5.2 Wichtige offene Verfahren beim EuGH und BFH
6. Wichtige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung

#### 1. EINLEITUNG

Der Jahreswechsel 2024/2025 ist im Bereich der Umsatzsteuer geprägt durch gesetzliche Änderungen. Während in den vergangenen Jahren die steuerrechtlichen Änderungen auf wenige „Leuchttürme“ beschränkt waren – wie zum Jahreswechsel 2022/2023 die Einführung des neuen Nullsteuersatzes im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen – wird der Jahreswechsel zum Jahr 2025 durch diverse Veränderungen geprägt. Genannt seien hier nur die neue E-Rechnung sowie die umfassende Reform der Kleinunternehmerbesteuerung. Daneben werden aber an diversen Stellen Änderungen im Umsatzsteuerrecht vorgenommen, von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, über die Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen, die Steuerbefreiung bei Bildungsleistungen bis zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

Neben den gesetzlichen Änderungen haben aber auch die Finanzverwaltung und die Gerichte das Umsatzsteuerrecht weiterentwickelt oder auch bestehende Grundsätze bestätigt. So hat der EuGH die bisherige Praxis zu den Innenumsätzen bei Organschaften bestätigt und der BFH die bisherige Rechtsauffassung zu den Nebenkosten bei Vermietungsumsätzen gestärkt. Offen bleibt aber weiterhin die spannende Frage der zutreffenden Abrechnung bei Übernachtungsleistungen – damit muss sich jetzt der EuGH auseinander setzen.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen, die sich im Jahr 2024 ergeben haben, sowie Hinweise auf neue Vorschriften, die ab 2025 zu beachten sind bzw. auf die sich die Praxis mittelfristig vorbereiten muss. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt.

#### 2. DIE GESETZLICHEN ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT 2024/2025

##### 2.1 Allgemeines

Das Kalenderjahr 2024 war bzw. ist für gesetzliche Änderungen im Umsatzsteuerbereich ein besonderes Jahr. Während sich die gesetzlichen Änderungen in den Vorjahren eher in Grenzen hielten, sind im Jahr 2024 diverse wesentliche Änderungen verabschiedet worden bzw. sind auch schon in Kraft getreten. Wichtige Änderungen werden dann zum 01.01.2025 in Kraft treten. Daneben sind die zum 01.01.2024 ausgelaufene Absenkung des Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen<sup>1</sup> und die zum 01.04.2024 ebenfalls beendete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferung von Gas und Wärme<sup>2</sup> fast schon „Geschichte“, müssen aber im Zusammenhang mit der Jahressteuererklärung 2024 auch noch mit beachtet werden.

1 § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.

2 § 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG.

Für die Steueränderungen 2024, insb. zum Jahreswechsel 2024/2025, sind **drei Gesetzgebungsverfahren** zu beachten, die zu Änderungen im Umsatzsteuerrecht geführt haben bzw. führen werden:

- das **Wachstumschancengesetz**<sup>3</sup>,
- das **Vierte Bürokratieentlastungsgesetz**<sup>4</sup> sowie
- das **Jahressteuergesetz 2024**<sup>5</sup>.

### 2.2 Wachstumschancengesetz

Das Wachstumschancengesetz sollte eigentlich schon im Jahr 2023 verabschiedet werden, ist aber aufgrund politischer Auseinandersetzungen erst nach Einschaltung des Vermittlungsausschusses **im März 2024 in Kraft getreten**. Deshalb sind auch einige der in diesem Gesetzespaket enthaltenen Änderungen erst verspätet in Kraft getreten.

#### 2.2.1 Überblick über die wichtigsten Änderungen

Durch das Wachstumschancengesetz haben sich sowohl mittelbar als auch unmittelbar Veränderungen des Umsatzsteuerrechts ergeben. Die wichtigsten Änderungen sind:

1. Eine **mittelbare Änderung** hat sich durch eine ertragsteuerrechtliche Anpassung ergeben: Im Ertragsteuerrecht ist in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG die Grenze für **Geschenke von geringem Wert** von bisher 35 € auf 50 € rückwirkend zum 01.01.2024 angehoben worden. Dies wirkt sich mittelbar auf die Frage der unentgeltlichen Wertabgabe in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG sowie unmittelbar auf die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern nach § 15 Abs. 1a UStG aus. Die Finanzverwaltung<sup>6</sup> hat mittlerweile die diesbezüglichen Umsatzgrenzen im UStAE angepasst.

**HINWEIS** Die in den ersten Monaten des Jahres 2024 als „nicht abzugsfähige Geschenke“ erfolgten Buchungen ohne Vorsteuerabzug bis 50 € sollten noch einmal überprüft werden. Bei der Grenze von 50 € kommt es aber nicht auf das einzelne Geschenk an, sondern auf die Summe aller Geschenke eines Kalenderjahrs an eine Person.

2. Änderung bei der Möglichkeit zur Anwendung der **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten**<sup>7</sup> nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG. Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ist möglich, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 €<sup>8</sup> betragen hat. Die Regelung ist rückwirkend **zum 01.01.2024 in Kraft getreten**.

**HINWEIS** Obwohl die Änderung erst im März 2024 verabschiedet worden war, konnte sie schon **für 2024** in Anspruch genommen werden, wenn der Gesamtumsatz im Kalenderjahr 2023 nicht mehr als 800.000 € betragen hat.

3. In § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG<sup>9</sup> ist geregelt worden, dass auch **Verfahrenspfleger**<sup>10</sup> **steuerfreie Leistungen** ausführen, soweit ihre Preise genehmigt sind oder genehmigte Preise nicht überstiegen werden. Die Gesetzesänderung folgt der Rechtsprechung<sup>11</sup> und ist **zum 01.04.2024 in Kraft getreten**.
4. Die **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchst. d UStG ist um die im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehenden Maßnahmen nach § 167 Abs. 1 i. V. m. § 317 FamFG für Minderjährige tätige **Verfahrensbeistände** ergänzt worden (Neuaufnahme des § 167 FamFG in die Aufzählung). Die Regelung ist **zum 01.04.2024 in Kraft getreten**.
5. In § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG wurde die **Vertrauensschutzregelung** zur Anwendung des **Reverse-Charge-Verfahrens** auf die in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG (**Emissionsrechte**) enthaltenen Leistungen erweitert. Die Regelung ist **zum 01.04.2024 in Kraft getreten**.

**HINWEIS** Die Vertrauensschutzregelung setzt voraus, dass die Vertragsparteien in Zweifelsfällen das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. Es gibt keine Vertrauensschutzregelung zur Nichtanwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. In die Vertrauensschutzregelung sind aber nur die ausdrücklich in § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG erfassten Umsätze einbezogen.

6. Anpassung der **unteren Grenze** bei der Verpflichtung zur **Abgabe vom Umsatzsteuer-Voranmeldungen**: Hat die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 2.000 €<sup>12</sup> betragen, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien, § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG. Die Regelung **tritt zum 01.01.2025 in Kraft**.

**HINWEIS** Die Regelung gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025. Bei Unternehmern, deren Zahllast im Jahr 2024 nicht mehr als 2.000 € betragen hat, kann die Finanzverwaltung in Zukunft auf die Abgabe von (vierteljährigen) Voranmeldungen verzichten. Die Befreiung von der Abgabeverpflichtung wird zwar bei Vorlage der Voraussetzungen regelmäßig von der Finanzverwaltung erteilt, begründet aber für den Unternehmer keinen Rechtsanspruch.

#### 2.2.2 Die neue E-Rechnung ab 2025

Das wichtigste Thema bei den umsatzsteuerrechtlichen Änderungen durch das Wachstumschancengesetz ist die **verpflichtende Einführung der neuen E-Rechnung ab dem 01.01.2025**.

**HINWEIS** Hier können nur die wichtigsten Punkte im Zusammenhang mit der E-Rechnung ab 2025 dargestellt werden. Beachten Sie dazu auch die weiteren Informationen von DWS-Medien.

Die neue E-Rechnung<sup>13</sup> wird jeden Unternehmer ab dem 01.01.2025 betreffen – dabei geht es nicht nur um die **Ausstellung und Übermittlung** der Rechnung durch den Rechnungsaussteller, sondern auch um die Notwendigkeit für den **Rechnungsempfänger**, eine solche E-Rechnung **empfangen zu können**,

<sup>3</sup> Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.03.2024, BGBl. I 2024 Nr. 108.

<sup>4</sup> Viertes Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratieentlastungsgesetz) v. 23.10.2024, BGBl. I 2024 Nr. 323.

<sup>5</sup> Jahressteuergesetz 2024 – in der vom Bundestag am 18.10.2024 und vom Bundesrat am 22.11.2024 verabschiedeten Fassung.

<sup>6</sup> BMF, Schreiben v. 12.07.2024, BStBl. I 2024, 1131.

<sup>7</sup> Sog. Istbesteuerung.

<sup>8</sup> Bis 31.12.2023 betrug die Umsatzgrenze 600.000 €.

<sup>9</sup> Neu in das Gesetz an dieser Stelle eingefügt worden; die bisherige Regelung in § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG ist verschoben worden.

<sup>10</sup> Nach §§ 267, 297, 298 und 317 FamFG (Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit).

<sup>11</sup> BFH, Urteil v. 25.11.2021, V R 34/19, BFH/NV 2022, 561.

<sup>12</sup> Bis 31.12.2024 gilt hier noch eine Zahllast von 1.000 €.

<sup>13</sup> § 14 UStG in der ab dem 01.01.2025 geltenden Fassung.

lesbar zu machen und dann den gesetzlichen Vorschriften entsprechend auch **archivieren** zu können. Die Eckpunkte für die E-Rechnung sind:

- Die **Verpflichtung** mit einer **E-Rechnung** abzurechnen besteht nur, wenn eine Leistung **von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer ausgeführt** wird („B2B“). Dabei müssen beide Unternehmer **im Inland ansässig** sein. Die Leistung muss im Inland steuerbar und **nicht steuerfrei** nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG<sup>14</sup> sein.

**HINWEIS** Für die Beurteilung, ob mit einer E-Rechnung abgerechnet werden muss, kommt es nicht auf die Art der Umsätze des Leistungsempfängers an. Auch Unternehmer, die z. B. steuerfreie Vermietungsleistungen<sup>15</sup> ausführen oder steuerfreie heilkundliche Leistungen<sup>16</sup> erbringen, sind Unternehmer, die E-Rechnungen empfangen können müssen. Dies gilt auch für Kleinunternehmer, die ab 2025 ebenfalls steuerfreie Umsätze<sup>17</sup> ausführen.

- Eine E-Rechnung ist eine in einem **maschinenlesbaren elektronischen Format**<sup>18</sup> erstellte, übermittelte und empfangene Rechnung, die auch elektronisch verarbeitbar sein muss (sie muss aber nicht zwingend elektronisch verarbeitet werden, sie muss aber elektronisch archiviert werden).

**HINWEIS** Die E-Rechnung kann ausschließlich in einem maschinenlesbaren Format ausgestellt werden (als XML-Datei<sup>19</sup>), sie kann aber auch als „hybride Rechnung“<sup>20</sup> erstellt werden, die sowohl einen maschinenlesbaren Teil als auch eine normale PDF-Datei enthält. Eine einfache PDF-Rechnung, die ohne einen maschinenlesbaren Teil lediglich an eine E-Mail angehängt und übermittelt wird, erfüllt ab 2025 nicht die Voraussetzung als E-Rechnung.

- Im Zusammenhang mit der Einführung der E-Rechnung sind **Übergangsregelungen**<sup>21</sup> verabschiedet worden. Für Leistungen, die in den Jahren 2025 und 2026 erbracht werden und für die die Rechnungen dann auch bis zum 31.12.2026 ausgestellt werden, kann der leistende Unternehmer noch mit einer anderen Rechnung (sog. „**sonstige Rechnung**“<sup>22</sup>) abrechnen. Eine **Zustimmung** des Leistungsempfängers ist in diesem Fall bei Abrechnung mit einer Papier-Rechnung nicht notwendig.

14 Dies sind die steuerfreien Umsätze, die bei dem leistenden Unternehmer regelmäßig den Vorsteuerabzug für Vorbezüge ausschließen.

15 § 4 Nr. 12 UStG.

16 § 4 Nr. 14 UStG.

17 § 19 Abs. 1 UStG in der durch das JStG 2024 geänderten Fassung.

18 Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen entsprechen (nach RL 2014/55/EU v. 16.04.2014 – EN 16931). Das Format kann aber auch zwischen Rechnungsaussteller und -empfänger vereinbart werden, wenn es die richtige und vollständige Extraktion der notwendigen Angaben in die EU-Norm ermöglicht oder mit dieser interoperabel ist.

19 Z. B. die sog. XRechnung, die schon seit einigen Jahren bei Rechnungsausstellung gegenüber der öffentlichen Hand üblich ist.

20 Z. B. die sog. ZUGFeRD-Rechnung, die einen PDF-Teil und eine XML-Datei enthält.

21 § 27 Abs. 38 UStG.

22 Dies sind Rechnungen, die auf Papier ausgestellt werden oder in einem nicht den Vorschriften für die E-Rechnung entsprechenden elektronischen Format (z. B. als einfache PDF-Rechnung oder als Telefax-Rechnung) übermittelt wird.

Eine Zustimmung ist aber – wie bisher auch – notwendig, wenn mit einer „sonstigen elektronischen Rechnung“ abgerechnet wird (z. B. einfache PDF-Rechnung). Für Unternehmer, deren Gesamtumsatz im Kalenderjahr 2026 nicht mehr als 800.000 € betragen hat, gilt die Übergangsregelung noch ein Jahr länger bis zum 31.12.2027.

**HINWEIS** Keine Zustimmung des Leistungsempfängers ist notwendig, wenn der leistende Unternehmer ab dem 01.01.2025 mit einer neuen E-Rechnung abrechnet. Ob die Übergangsregelung in Anspruch genommen wird oder nicht, ist allein die Entscheidung des leistenden Unternehmers. Damit muss jeder Unternehmer in der Lage sein, ab 01.01.2025 E-Rechnungen empfangen und visualisieren zu können. Zur Entgegennahme einer E-Rechnung reicht aber ein normales E-Mail-Postfach aus.

**Kleinbetragsrechnungen**<sup>23</sup> sowie **Fahrausweise**<sup>24</sup> können auch weiterhin in jedem Fall als sonstige Rechnung (z. B. auf Papier oder als normale PDF-Datei) ausgestellt werden. Ebenfalls sollen Kleinunternehmer von der Verpflichtung befreit werden, E-Rechnungen ausstellen zu müssen.<sup>25</sup> **Kleinunternehmer** müssen aber ab dem 01.01.2025 wie jeder andere Unternehmer auch in der Lage sein, **E-Rechnungen zu empfangen**, zu lesen und digital zu archivieren.

### 2.3 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz

Durch das **Vierte Bürokratieentlastungsgesetz** sind **drei Änderungen** des Umsatzsteuerrechts verabschiedet worden:

1. Die **Aufbewahrungspflicht für Rechnungen**<sup>26</sup> ist auf **8 Jahre abgesenkt** worden (bisher mussten Rechnungen 10 Jahre aufbewahrt werden). Die Regelung steht im Zusammenhang mit der Absenkung der Aufbewahrungspflicht für Buchungsbelege nach § 147 AO. Die Regelung gilt für alle Rechnungen, deren Aufbewahrungsfrist zum Zeitpunkt des Inkrafttretens **zum 01.01.2025** der Änderungen noch nicht abgelaufen ist, § 27 Abs. 40 UStG.<sup>27</sup> Korrespondierend dazu sind die **Bußgeldvorschriften**<sup>28</sup> bei einem Verstoß gegen die Aufbewahrungsfristen **angepasst** worden.
2. **Zum 01.01.2025** ist auch die **obere Grenze** für die Verpflichtung, **Voranmeldungen** abgeben zu müssen, **angepasst** worden. Für die Verpflichtung, monatliche Voranmeldungen abgeben zu müssen, ist die Grenze für die **Zahllast im vorigen Kalenderjahr auf mehr als 9.000 €**<sup>29</sup> heraufgesetzt worden. Korrespondierend dazu ist auch die Antragsgrenze bei Erstattungen im Vorjahr auf 9.000 €<sup>30</sup> angepasst worden.

23 § 33 UStDV – Rechnungen mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 €.

24 § 34 UStDV.

25 Eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2024 in § 34a Satz 3 UStDV.

26 § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG.

27 Sonderregelungen gelten in bestimmten Fällen für Finanzdienstleister, § 27 Abs. 40 Satz 2 UStG.

28 § 26a Abs. 2 Nr. 2 UStG.

29 § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG.

30 § 18 Abs. 2a Satz 1 UStG.

**HINWEIS** Damit ergeben sich ab 2025 die folgenden Verpflichtungen für die reguläre Abgabe von Voranmeldungen: Hat die Zahllast im Jahr 2024 nicht mehr als 2.000 € betragen, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung befreien, Voranmeldungen abgeben zu müssen. Hat die Zahllast im Jahr 2024 mehr als 2.000 € aber nicht mehr als 9.000 € betragen, sind vierteljährlich Voranmeldungen abzugeben. Wenn die Zahllast im Jahr 2024 mehr als 9.000 € betragen hat, sind monatliche Voranmeldungen abzugeben.

- Die Wertgrenze zur Anwendung der **Gesamtdifferenzbildung** bei der **Differenzbesteuerung**<sup>31</sup> für den Einkaufspreis eines Gegenstands ist von bisher 500 € **ab dem 01.01.2025 auf 750 € angehoben** worden (die Gesamtdifferenzbildung betrifft einen Sonderfall der Differenzbesteuerung, bei der die Marge nicht für das einzelne Wirtschaftsgut ermittelt wird, sondern für alle Ein- und Verkäufe eines Besteuerungszeitraums; es dürfen aber nur Gegenstände mit einem Einkaufspreis von nicht mehr als 750 € einbezogen werden).

## 2.4 Jahressteuergesetz 2024

**HINWEIS** Das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) führt zu diversen Änderungen des Umsatzsteuerrechts. Dabei ergeben sich unterschiedliche Zeitpunkte, zu denen die Änderungen in Kraft treten.

### 2.4.1 Änderungen des Umsatzsteuerrechts nach Inkrafttreten des Gesetzes

Nach **Verkündung des JStG 2024** im BGBl. werden diverse Änderungen in Kraft treten. Dies sind teilweise Korrekturen, die sich aufgrund von fehlerhaften Abstimmungen aus vorigen Gesetzesänderungen ergeben haben (fehlerhafte Verweise auf andere Rechtsnormen). Teilweise handelt es sich um gesetzliche Klarstellungen zu Änderungen, die sich aufgrund der Rechtsprechung und der Umsetzung durch die Finanzverwaltung schon in der praktischen Anwendung befinden. In einem Fall werden sich materielle Änderungen ergeben. Bei den Änderungen, die nach Verkündung in Kraft treten, sind hervorzuheben:

- Klarstellung in **§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG**, dass eine **Werklieferung** nur vorliegt, wenn der Unternehmer einen „fremden“ **Gegenstand be- oder verarbeitet**. Wird kein „fremder“ Gegenstand be- oder verarbeitet, handelt es sich um eine reine Lieferung. Die Auslegung basiert auf der Rechtsprechung des BFH<sup>32</sup> und entspricht der schon seit Jahren von der Finanzverwaltung<sup>33</sup> vertretenen Auffassung.

31 § 25a Abs. 4 UStG.

32 BFH, Urteil v. 22.08.2013, V R 37/10, BStBl. II 2014, 128 (sog. „Bauträger“-Urteil).

33 Abschn. 3.8 Abs. 1 UStAE.

**HINWEIS** Die Abgrenzung einer Werklieferung von einer Lieferung ist u. a. wichtig, wenn ausländische Unternehmer solche Leistungen im Inland ausführen. Führt ein ausländischer Unternehmer im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung an einen anderen Unternehmer aus, geht die **Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger**<sup>34</sup> über. Bei einer reinen Lieferung, bei der kein fremder Gegenstand be- oder verarbeitet wird, bleibt der leistende ausländische Unternehmer **Steuerschuldner**<sup>35</sup> und muss sich regelmäßig im Inland veranlagten lassen.

- In den § 13 Abs. 1 Buchst. f – Buchst. h UStG wird jeweils klargestellt, dass in den Fällen der Anwendung der **One-Stop-Shop-Regelungen**<sup>36</sup> die Steuer auch nach dem „Ist-Prinzip“ entsteht, wenn dem Unternehmer die **Besteuerung nach vereinbarten Entgelten**<sup>37</sup> gestattet worden ist.
- Weist ein Unternehmer in einer Rechnung (oder einem anderen Abrechnungspapier) einen Steuerbetrag aus, obwohl er dazu nicht berechtigt ist oder weil er eine Leistung nicht ausführt (z. B. Schein- oder Gefälligkeitsrechnung), schuldet er nach § 14c Abs. 2 UStG den ausgewiesenen Steuerbetrag (**unberechtigter Steuerausweis**). Dies gilt auch, wenn das Abrechnungspapier von einem Nichtunternehmer ausgestellt wird oder ein Unternehmer aus seinem nichtunternehmerischen Bereich heraus handelt. Nachdem der BFH<sup>38</sup> entschieden hatte, dass eine **Gutschrift**<sup>39</sup>, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt ist, einer Rechnung nicht gleichsteht und keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen kann, wird jetzt durch **Änderung in § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG** klargestellt, dass eine Steuerschuld aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises vorliegen kann, wenn jemand einem nach einer vorherigen Vereinbarung erstellten, als Gutschrift verwendeten Dokument mit gesondertem Steuerausweis nicht unverzüglich widerspricht. Damit ist im Ergebnis bei einem unberechtigten Steuerausweis nicht in Gutschrift und Rechnung zu unterscheiden.
- Zur **Vorsteueraufteilung** erfolgt in **§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG** eine **Klarstellung**, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen nur zulässig ist, wenn keine andere – präzisere – wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.

**HINWEIS** Bisher war eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel nur möglich, wenn ein anderer Aufteilungsmaßstab nicht ermittelbar ist. Nach der Rechtsprechung von EuGH<sup>40</sup> und BFH<sup>41</sup> darf eine vom Umsatzschlüssel abweichende Aufteilungsmethode nur vorgeschrieben werden, wenn sie präziser ist. Im Wortlaut des § 15 Abs. 4 UStG wird damit die mittlerweile auch von der Finanzverwaltung übernommene Rechtsprechung umgesetzt.

34 § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 UStG.

35 § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

36 § 18i bis § 18k UStG.

37 § 20 UStG.

38 BFH, Urteil v. 27.11.2019, V R 23/19, BStBl. II 2021, 542.

39 Eine Gutschrift ist eine vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung, § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG (ab 01.01.2025).

40 EuGH, Urteil v. 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt, UR 2012, 968 sowie EuGH, Urteil v. 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, BFH/NV 2016, 1245.

41 Vgl. insb. Abschn. 15.17 UStAE zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei Immobilien.

5. Zur **Beförderungseinzelbesteuerung**<sup>42</sup> (besonderes Besteuerungsverfahren bei Personenbeförderungen im drittlands-grenzüberschreitenden Busverkehr) wird in einer neuen Regelung des § 16 Abs. 5c UStG klargestellt, dass anstelle der sofortigen Besteuerung an der Drittlandsgrenze auch eine **Besteuerung über die One-Stop-Shop-Regelung**<sup>43</sup> vorgenommen werden kann.<sup>44</sup> Damit zusammenhängend wird auch das besondere Bescheinigungsverfahren nach § 18 Abs. 12 UStG angepasst.
6. Die **Vergütung von Vorsteuerbeträgen** an im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer ist für den **Bezug von Kraftstoffen** ausgeschlossen. Durch Änderung in § 18 Abs. 9 Satz 7 UStG wird klargestellt, dass der Ausschluss nur dann gilt, soweit die Kraftstoffe nicht weitergeliefert werden.
7. Der **Durchschnittssteuersatz** für die **land- und forstwirtschaftlichen Erzeuger** nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG, der in den letzten Jahren kontinuierlich abgesenkt wurde<sup>45</sup>, soll zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2024 weiter **abgesenkt** werden, auf nunmehr **8,4 %**.

**HINWEIS** Die Absenkung wird unterjährig im Jahr 2024 in Kraft treten. Es wird dann – allerdings erst zum 01.01.2025 – eine weitere Absenkung des Durchschnittssteuersatzes auf dann 7,8 % in Kraft treten.

8. Neu eingeführt wird ein **§ 30 UStG**, der die Rechtsfolgen betrifft, die sich aus dem „Brexit“ ergeben haben. Aufgrund des Austrittsabkommens mit dem Königreich Großbritannien und Nordirland wird **Nordirland** für Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe weiterhin als Gemeinschaftsgebiet behandelt. Unternehmer aus Nordirland haben die USt-IdNr. mit dem Präfix XI. Die sich schon seit 2021 ergebenden Rechtsfolgen<sup>46</sup> des Warenverkehrs zwischen der EU und Nordirland werden jetzt auch gesetzlich abgesichert.

**HINWEIS** Seit dem 01.01.2021 sind Lieferungen an einen Unternehmer in Nordirland – unter den üblichen Bedingungen – weiterhin als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu erfassen und damit auch in die Zusammenfassende Meldung mit aufzunehmen; umgekehrt sind Warenbezüge aus Nordirland unter den weiteren Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Erwerbe zu erfassen. Für sonstige Leistungen gelten die Regelungen des Binnenmarkts aber nicht mehr.

9. **Anpassungen** werden auch bei den **Zolltarifnummern** vorgenommen. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG verweist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Anlage 2 zum UStG. Die dort festgelegten Wirtschaftsgüter, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, werden regelmäßig über die maßgeblichen Zolltarifnummern abgegrenzt. In Nr. 48 der Anlage 2 wird jetzt klargestellt, dass auch **Holzhackschnitzel** als Brennholz dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

42 § 16 Abs. 5 UStG.

43 §§ 18i ff. UStG.

44 Vgl. dazu auch schon BMF, Schreiben v. 05.03.2024, BStBl. I 2024, 434.

45 Zum 01.01.2023 war der Durchschnittssteuersatz von 9,5 % auf 9,0 % abgesenkt worden.

46 Vgl. auch Abschn. 1.10 UStAE.

**HINWEIS** Bisher wurde die Lieferung von Holzhackschnitzeln nur dann mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert, wenn die Holzhackschnitzel den Charakter von Holzabfällen hatten. Dabei handelt es sich insb. um solche, die im Rahmen eines Holzverarbeitungsvorgangs als Nebenprodukte angefallen sind (sog. Industriebackschnitzel). Die Lieferung von Holzhackschnitzeln, die nicht als Abfall angefallen sind, sondern als eigentliches Produkt aus dem Stamm hergestellt werden (sog. Waldhackschnitzel), war bisher nicht begünstigt. Aufgrund der Rechtsprechung<sup>47</sup> kann an dieser Unterscheidung nicht weiter festgehalten werden.

#### 2.4.2 Diverse Änderungen zum 01.01.2025

Zum 01.01.2025 werden diverse Änderungen in Kraft treten, die umfassendsten Auswirkungen werden sich dabei durch die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung ergeben (vgl. dazu 1.4.3).

1. Bei dem **Ort der sonstigen Leistung** kommt es im Bereich des § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG zu einer **Neustrukturierung**, die keine materielle Änderung bedeutet. Im Zusammenhang mit den **kulturellen, künstlerischen u. ä. Leistungen** wie auch bei Messen und Ausstellungen und der Gewährung des Zutritts zu solchen Leistungen kommt es aber zu einer unionsrechtlich notwendigen Anpassung.<sup>48</sup> Werden die Leistungen **per Streaming** übertragen oder auf andere Weise **virtuell verfügbar gemacht**, gilt abweichend vom Veranstaltungsort der Ort als Ort der sonstigen Leistung, an dem der **Empfänger ansässig** ist, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Dies gilt entsprechend auch durch eine Ergänzung in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG (**Eintrittsberechtigungen gegenüber Unternehmern** zu kulturellen, künstlerischen o. ä. Veranstaltungen, Messen etc.): Wird mit der Eintrittsberechtigung eine virtuelle Teilnahme an einer Veranstaltung ermöglicht, gilt abweichend vom Veranstaltungsort für die Einräumung dieser Eintrittsberechtigung der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG („B2B-Grundregelung“). Der Ort der sonstigen Leistung ist dann dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt bzw. eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält.<sup>49</sup>
2. Bei **Schulungsleistungen** sollte eigentlich eine umfassende Anpassung an die in den vergangenen Jahren ergangene Rechtsprechung von EuGH<sup>50</sup> und BFH<sup>51</sup> erfolgen, die auch eine Abkehr von dem bisherigen Bescheinigungsverfahren ermöglicht hätte. Kurzfristig ist hier aus wenig nachvollziehbaren Gründen nur eine **geringfügige Modifizierung** der derzeitigen Rechtsgrundlage vorgenommen worden, die vermeintlich nur zu geringfügigen Änderungen führen soll. Dies wird aber insb. im Bereich der **Fortbildung** zu erheblichen **Problemen** und einer deutlichen Ausweitung des Bescheinigungsverfahrens führen. Der Anwendungsbereich der (zwingenden) Steuerbefreiung wird dabei von derzeit „Leistungen, die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“

47 EuGH, Urteil v. 03.02.2022, C-515/20 – B-AG, UR 2022, 219 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 21.04.2022, V R 2/22, BStBl. II 2023, 460.

48 § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG.

49 Die Finanzverwaltung hatte dies in einem Schreiben (BMF, Schreiben v. 29.04.2024, BStBl. I 2024, 726) schon vorab so geregelt).

50 EuGH, Urteil v. 14.03.2019, C-449/17 – A & G Fahrerschulakademie GmbH, BFH/NV 2019, 51; EuGH, Urteil v. 21.10.2021, C-373/19 – Dubrovnik & Tröger – Aquatics, BFH/NV 2021, 1629.

51 U. a. BFH, Urteil v. 16.12.2021, V R 31/21, BFH/NV 2022, 572; BFH, Urteil v. 30.06.2022, V R 32/21, BFH/NV 2023, 108; BFH, Urteil v. 17.11.2022, V R 33/21, BFH/NV 2023, 477.

auf „wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung erbringen“ ausgedehnt werden. Damit wird auch die **berufliche Fortbildung** mit in die **Steuerbefreiung** integriert. Außerdem erfolgt eine Ergänzung in § 4 Nr. 21 Buchst. c UStG, dass auch Schul- und Hochschulunterricht von Privatlehrern steuerfrei ist.

**HINWEIS** In der Praxis werden sich dadurch insb. erhebliche Veränderungen im Bereich der beruflichen Fortbildung ergeben, die derzeit regelmäßig steuerpflichtig ausgeführt wird. In der Zukunft hat das Fortbildungsinstitut aufgrund der Steuerfreiheit der Leistungen keinen Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen, ggf. muss eine Vorsteuerberichtigung für Investitionen der Vorjahre vorgenommen werden. Da die Regelung **zum 01.01.2025** in Kraft tritt, wirkt dies auch schon für laufende Fortbildungsveranstaltungen, wenn sie erst nach dem 31.12.2024 abgeschlossen sind (vorbehaltlich einer ggf. von der Finanzverwaltung noch zu veröffentlichenden Nichtbeanstandungsregelung).

3. Eine Änderung ergibt sich bei der Anwendung des **ermäßigten Steuersatzes** und stellt insoweit den Zustand wieder her, der bis zum 31.12.2013 galt: Der **Verkauf von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken** unterliegt ab dem 01.01.2025 wieder in allen Fällen dem ermäßigten Steuersatz. In der Zeit vom 01.01.2014 bis 31.12.2024 war die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für diese Gegenstände aus der allgemeinen Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgenommen worden, aber in Ausnahmefällen (z. B. bei Einfuhren, bei Verkäufen durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger<sup>52</sup>) doch ermöglicht worden. Aufgrund unionsrechtlicher Änderungen wird ab dem 01.01.2025 die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wieder in allen Fällen bei diesen Wirtschaftsgütern möglich sein, insb. auch für Wiederverkäufer (gewerbliche Händler, **Galeristen**).
4. Der erst durch dieses Gesetz (mit Inkrafttreten des Gesetzes – also voraussichtlich Anfang Dezember 2024) auf 8,4% abgesenkte **Durchschnittssteuersatz für die land- und forstwirtschaftlichen Erzeuger** in § 24 Abs. 1 UStG wird erneut – diesmal dann zum 01.01.2025 – **abgesenkt**, dann auf **7,8 %**.

**HINWEIS** Darüber hinaus wird in einer neuen Anlage 5 zum UStG eine schematische Berechnung des Durchschnittssatzes für Land- und Forstwirte i. S. d. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG mit aufgenommen, nach der sich die Berechnung des Steuersatzes aufgrund eines dreijährigen Zeitraums ergibt. Soweit sich aus dieser Berechnung eine Abweichung des bisher festgesetzten Prozentsatzes ergibt, soll das BMF diesen Steuersatz durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats zum nächsten 01.01. ändern.<sup>53</sup>

5. Eine **Änderung** ergibt sich in § 25a UStG (**Differenzbesteuerung**). Bis Ende 2024 ist eine **optionale Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 2 UStG** möglich, wenn der Wiederverkäufer Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten selbst aus dem Drittlandsgebiet eingeführt hat oder wenn er Kunstgegenstände von einem Unternehmer erworben hatte, der nicht Wiederverkäufer ist. Ob die Gegenstände in diesem Fall auf der Leistungseingangsseite dem Regelsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterlagen, war bisher unbedeutend. Diese optionale Anwendung der

Differenzbesteuerung darf aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben nur noch dann erfolgen, wenn auf den der Lieferung des Wiederverkäufers vorangehenden Umsatz kein ermäßigter Steuersatz angewandt worden ist.<sup>54</sup>

**HINWEIS** Der Optionsmöglichkeit für § 25a Abs. 2 UStG ist damit im Wesentlichen die Grundlage entzogen. Es sind kaum Fälle denkbar, in denen es noch zur (sinnvollen) Anwendung dieser Optionsmöglichkeit kommen kann. Für die Praxis wird sich dies aber weniger als wirtschaftliches Problem herausstellen, da ab dem 01.01.2025 wegen der Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz für diese Wirtschaftsgüter wieder anzuwenden ist.

6. Ob eine **juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR)** eine Leistung als Unternehmer ausführt, bestimmt sich seit 2017 nach § 2b UStG. Diese Regelung hatte die bis dahin geltende – deutlich weniger strenge – Regelung des § 2 Abs. 3 UStG ersetzt. Allerdings war den jPöR eine (großzügige) **Übergangsregelung** von vier Jahren eingeräumt worden.<sup>55</sup> Diese Übergangsregelung war zuerst coronabedingt, danach inhaltlich unbegründet zweimal um je zwei Jahre verlängert worden.<sup>56</sup> Die jetzt eigentlich zum 31.12.2024 auslaufende (vorerst) letzte **Verlängerung der Übergangsregelung** ist nun um weitere zwei Jahre (**bis zum 31.12.2026**) verlängert worden.<sup>57</sup>

#### 2.4.3 Umfassende Reform der Kleinunternehmerbesteuerung zum 01.01.2025

**HINWEIS** Hier können nur die wichtigsten Punkte im Zusammenhang mit der Reform der Kleinunternehmerbesteuerung dargestellt werden. Ausführliche Informationen finden Sie auch im Merkblatt Nr. 1926 zur neuen Kleinunternehmerbesteuerung ab 2025.

Bis zum 31.12.2024 ist die Kleinunternehmerbesteuerung ausschließlich national aufgestellt. Nur im Inland ansässige Unternehmer können im Inland die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, eine grenzüberschreitende Kleinunternehmereigenschaft besteht bislang nicht. **Ab dem 01.01.2025** ändern sich zum einen die **nationalen Bedingungen** für die Kleinunternehmereigenschaft, zum anderen wird es **innerhalb der Europäischen Union** erstmals auch eine **grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung** geben.

**Zum 01.01.2025** ergeben sich die folgenden Veränderungen bei der **nationalen Kleinunternehmereigenschaft**:

- Kleinunternehmereigenschaft liegt ab 2025 vor, wenn der **Gesamtumsatz** des Unternehmers **im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 25.000 €** betragen hat. Die Kleinunternehmereigenschaft besteht dann im laufenden Jahr **solange, bis der Gesamtumsatz in diesem (laufenden) Jahr die Grenze von 100.000 €** überschritten hat.

<sup>54</sup> § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. c UStG.

<sup>55</sup> § 27 Abs. 22 UStG.

<sup>56</sup> § 27 Abs. 22a UStG.

<sup>57</sup> § 27 Abs. 22a UStG.

<sup>52</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 12 und Nr. 13 UStG.

<sup>53</sup> Neufassung des § 24 Abs. 5 UStG.

**HINWEIS** Damit kann es erstmals unterjährig zu einem Wechsel von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung kommen (z. B. Unternehmer U hat im Jahr 2024 einen Gesamtumsatz von nicht mehr als 25.000 € realisiert und überschreitet am 15.10.2025 mit seinem Gesamtumsatz erstmals die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 €. U ist bis 14.10.2025 Kleinunternehmer, ab 15.10.2025 muss er die Regelbesteuerung anwenden).

- Der **Gesamtumsatz** ermittelt sich nach § 19 Abs. 2 UStG immer nach vereinbarten Entgelten und ist eine **Netto-Größe** (ohne Hinzurechnung einer Umsatzsteuer).
- Kleinunternehmer führen ab 2025 **steuerfreie Umsätze** aus.<sup>58</sup> Aufgrund der Änderung ergeben sich die regulären Konsequenzen für steuerfreie Umsätze (**kein Vorsteuerabzug**<sup>59</sup>, **kein Ausweis einer Umsatzsteuer** in einer Rechnung<sup>60</sup>, Vorsteuerberichtigung nach den allgemeinen Vorschriften bei einer Änderung des Besteuerungsverfahrens<sup>61</sup>, Ausnahme von der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben unter den allgemeinen Voraussetzungen<sup>62</sup>).
- Hat die Unternehmereigenschaft nicht das gesamte (vorige) Kalenderjahr bestanden, kommt es **nicht mehr zu einer Hochrechnung auf einen Gesamtjahresumsatz**. Bei Unternehmensgründungen starten damit alle „Neugründer“ erst einmal als Kleinunternehmer.
- Kleinunternehmer sind grundsätzlich **nicht mehr verpflichtet**, Voranmeldungen und **Jahressteuererklärungen**<sup>63</sup> abzugeben, können aber individuell von der Finanzverwaltung dazu aufgefordert werden.

**HINWEIS** Schulden Kleinunternehmer aufgrund in Anspruch genommener Leistungen Umsatzsteuer nach § 13b UStG<sup>64</sup> oder bei Überschreiten<sup>65</sup> oder Verzicht<sup>66</sup> auf die Erwerbsschwelle Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe, müssen auch Kleinunternehmer für den betreffenden Meldezeitraum Voranmeldungen und eine Jahressteuererklärung abgeben.<sup>67</sup> Vorsteuerabzugsberechtigung ergibt sich für Kleinunternehmer aber grundsätzlich nicht.

- Kleinunternehmer müssen in ihren **Rechnungen** (soweit eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach § 14 UStG besteht) auf die **Steuerfreiheit** als Kleinunternehmerumsatz **hinweisen**.<sup>68</sup> Kleinunternehmer sind aber nicht verpflichtet, E-Rechnungen zu erstellen.<sup>69</sup>
- Kleinunternehmer können (wie bisher auch) auf die **Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichten**. Dies **bindet** sie wie bisher **fünf Kalenderjahre**. Der rückwirkende Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteue-

rung kann aber nur noch bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs ausgeübt werden (z. B. für 2025 somit spätestens bis zum 28.02.2027). Ein Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann nur (nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist) zu Beginn eines folgenden Kalenderjahrs erklärt werden.

**Völlig neu geregelt wird ab dem 01.01.2025 die EU-grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung.** Deutsche Unternehmer können dann unter bestimmten Voraussetzungen wahlweise in anderen Mitgliedstaaten nach den dort geltenden Regelungen die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen und Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten können nach den nationalen Regelungen die deutsche Kleinunternehmerbesteuerung anwenden. Damit **deutsche Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten die dort geltende Kleinunternehmerbesteuerung** durchführen können, müssen die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Der (deutsche) **Unternehmer** erfüllt in dem betreffenden Mitgliedstaat nach den **dort geltenden Regelungen** die Voraussetzungen für Kleinunternehmer.<sup>70</sup> Damit muss ab 2025 auch immer mit geprüft werden, wie die nationalen Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung in den anderen Mitgliedstaaten sind.<sup>71</sup>
- Der **Jahresumsatz**<sup>72</sup> im **Gemeinschaftsgebiet** hat im vorangegangenen Kalenderjahr **100.000 €** nicht überschritten und hat bisher im laufenden Kalenderjahr die Grenze nicht überschritten.<sup>73</sup>
- Der Unternehmer hat in Deutschland die **Teilnahme beim BZSt**<sup>74</sup> an einem **besonderen elektronischen Meldeverfahren beantragt** und dafür eine **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** erhalten.<sup>75</sup>
- Der Unternehmer muss im Inland **vierteljährlich** (jeweils bis zum Ende des darauffolgenden Monats) beim BZSt unter der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer eine elektronische **Umsatzmeldung abgeben**.<sup>76</sup>
- Soweit der deutsche Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten aufgrund der Kleinunternehmerregelung steuerfreie Umsätze ausführt, ist der **Vorsteuerabzug** für damit im Zusammenhang stehende **inländische Leistungsbezüge ausgeschlossen**.<sup>77</sup>

**HINWEIS** Liegen die Voraussetzungen vor, ist der Umsatz in dem anderen Mitgliedstaaten nach den dort geltenden Regelungen steuerfrei, eine Registrierung oder über die Umsatzmeldung beim BZSt hinausgehende Meldung muss der Unternehmer nicht vornehmen. Es ist dafür **nicht Voraussetzung**, dass der Unternehmer **im Inland Kleinunternehmer ist**, der Gesamtumsatz in der gesamten EU darf nur nicht die Grenze von 100.000 € überschreiten.

58 Bis 31.12.2024 führen Kleinunternehmer steuerpflichtige Umsätze aus, die Umsatzsteuer wird aber nicht erhoben.

59 § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.

60 Sollte Umsatzsteuer gesondert in einer Rechnung ausgewiesen werden, liegt ab 2025 ein unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG vor.

61 § 15a Abs. 1 ff. UStG.

62 § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. Nr. 2 UStG.

63 Dies gilt erstmals schon für die Jahressteuererklärung 2024.

64 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Verfahren).

65 Ausschluss der Ausnahmeregelung nach § 1a Abs. 3 UStG.

66 § 1a Abs. 4 UStG.

67 § 18 Abs. 4a UStG.

68 § 34a Satz 1 UStDV.

69 § 34a Satz 3 UStDV.

70 § 19a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 UStG.

71 Die in Deutschland geltende Gesamtumsatzgrenze von 25.000 € ist nicht in den anderen Mitgliedstaaten gültig. Mitgliedstaaten können hier eine nationale Grenze von bis zu 85.000 € festlegen.

72 Ermittelt nach Art. 288 MwStSystRL – entspricht im Wesentlichen der Ermittlung des Gesamtumsatzes in Deutschland.

73 § 19a Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 UStG.

74 Bundeszentralamt für Steuern.

75 § 19a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG.

76 § 19a Abs. 3 UStG.

77 § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG.

Auch **Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten** können in **Deutschland** nach den deutschen Vorgaben die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen, wenn sie die **nationalen (deutschen) Voraussetzungen erfüllen**, im gesamten EU-Gebiet einen Gesamtumsatz von nicht mehr als **100.000 €** erzielen, in ihrem Heimatstaat eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt bekommen haben und an dem Meldeverfahren in ihrem Heimatstaat teilnehmen.

Ob ein EU-ausländischer Unternehmer ab 2025 im Inland die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen kann und will, hat auch **Auswirkungen** für den jeweiligen **Leistungsempfänger**, soweit dieser Unternehmer ist:

- Wendet der **ausländische Unternehmer** für im Inland ausgeführte Leistungen die **Kleinunternehmerbesteuerung** an, ist die Leistung im Inland steuerfrei, es kommt nicht zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. In diesem Fall muss der ausländische Unternehmer in seiner **Rechnung** auf die Steuerfreiheit des Umsatzes als Kleinunternehmerumsatz hinweisen.<sup>78</sup>
- Kann der **ausländische Unternehmer** im Inland die **Kleinunternehmerbesteuerung nicht anwenden** oder möchte er dies nicht tun, ist der im Inland ausgeführte Umsatz steuerpflichtig<sup>79</sup> und der Leistungsempfänger wird – unter den weiteren Bedingungen des § 13b UStG – zum Steuerschuldner (**Reverse-Charge-Verfahren**) für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft in seiner Rechnung hinweisen.

### 2.4.4 Ausblick auf Änderungen zum 01.01.2026 und zum 01.01.2028

Durch das **JStG 2024** sind auch weitere Änderungen im Umsatzsteuerrecht vorgenommen worden, die allerdings erst zum 01.01.2026 bzw. zum 01.01.2028 in Kraft treten. Obwohl dies zum Jahreswechsel 2024/2025 damit noch nicht zu berücksichtigen ist, sollte mittelfristig zur Anpassung der praktischen Umsetzung darauf schon geachtet werden.

1. **Zum 01.01.2026** wird die 2004 in das nationale Umsatzsteuerrecht aufgenommene **Steuerlagerregelung**<sup>80</sup> **ersatzlos aufgehoben**. Die Steuerlagerregelung ermöglicht es, in einem bei den Finanzbehörden angemeldeten Steuerlager bestimmte, in der Anlage zum UStG aufgeführte Wirtschaftsgüter steuerfrei zu liefern. Erst bei der endgültigen Herausnahme der Gegenstände aus dem Steuerlager entsteht eine Umsatzsteuer. Da diese Regelung in der Praxis offensichtlich nur eine geringe Bedeutung erlangt hat, wird sie zum 01.01.2026 aufgehoben. Daraus ergeben sich auch in anderen Rechtsnormen Folgewirkungen (z. B. bei der Steuerbefreiung von Einfuhren<sup>81</sup>, bei der Bemessungsgrundlage<sup>82</sup>, bei den Aufzeichnungsvorschriften<sup>83</sup>).

2. **Zum 01.01.2028**<sup>84</sup> ergibt sich eine umfassende Änderung bei dem **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs**. Bisher ist es für den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger unerheblich, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten<sup>85</sup> oder nach vereinnahmten Entgelten<sup>86</sup> besteuert. Nachdem der EuGH<sup>87</sup> darin einen Verstoß gegen Art. 167 MwStSystRL gesehen hatte, müssen die nationalen Bedingungen für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs angepasst werden. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG wird dahingehend modifiziert, dass der **Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug erst mit Zahlung** vornehmen darf, wenn der **leistende Unternehmer** seine Umsätze nach **vereinnahmten Entgelten besteuert** (Istbesteuerung). Damit der Leistungsempfänger dies umsetzen kann, muss der leistende Unternehmer in diesem Fall auf die Anwendung der Istbesteuerung in seiner **Rechnung**<sup>88</sup> hinweisen.

**HINWEIS** Im Gesetzgebungsverfahren ist zutreffend darauf hingewiesen worden, dass der Leistungsempfänger einen Vertrauensschutz erhalten muss, wenn der leistende Unternehmer keinen Hinweis auf die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten in der Rechnung aufnimmt. Dies soll auf Verwaltungsebene geschehen.

## 3. JAHRESSTEUERERKLÄRUNG 2024

Der Unternehmer hat – unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – eine **Jahressteuererklärung** über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Erstmals sind aber für 2024 **Kleinunternehmer** von der Verpflichtung, eine Jahressteuererklärung abgeben zu müssen, grundsätzlich **befreit**. Die **Abgabefrist** für die Steuererklärung endet gem. § 149 Abs. 2 AO regelmäßig sieben Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums. Die **reguläre Abgabefrist für die Jahressteuererklärung 2024 endet damit am 31.07.2025**. Soweit **Angehörige steuerberatender Berufe** die Erklärungen erstellen, verlängert sich diese Frist grundsätzlich bis Ende Februar des übernächsten Jahres, wegen der Folgewirkungen der Corona-Pandemie gilt noch eine verlängerte Abgabefrist und endet für die **Steuererklärungen 2024 am 30.04.2026**.

Die Abgabefrist der Jahressteuererklärung hat auch einen Einfluss auf die Möglichkeit des Unternehmers, bezogene Leistungen, die er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwenden möchte, **seinem Unternehmen ganz oder nur teilweise zuzuordnen**. Bis zu der gesetzlichen Abgabefrist (31.07. des Folgejahrs) muss die **Zuordnungsentcheidung durch objektive Nachweise dokumentiert** werden (z. B. ableitbar aus Bauantragsunterlagen bei Bau eines Hauses,

78 § 34a UStDV.

79 Soweit keine andere Steuerbefreiung einschlägig ist.

80 § 4 Nr. 4a UStG.

81 § 5 UStG.

82 § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG.

83 § 22 UStG.

84 Ursprünglich sollte die Änderung auch schon zum 01.01.2026 erfolgen, aufgrund der Umstellungen im Zusammenhang mit der Einführung der E-Rechnung ist dies aber auf den 01.01.2028 verschoben worden.

85 Regelbesteuerung, sog. Sollbesteuerung nach § 16 Abs. 1 UStG.  
86 § 20 UStG.

87 EuGH, Urteil v. 10.02.2022, C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136, BFH/NV 2022, 399.

88 Neue Rechnungspflichtangabe ab dem 01.01.2028 in diesem Fall nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG.



Abschluss eines Stromlieferungsvertrags bei Anschaffung einer Photovoltaikanlage).<sup>89</sup>

**HINWEIS** Eine Zuordnungsentscheidung ist aber nur dann zu treffen, wenn ein Zuordnungswahlrecht vorliegt. Gegenstände, die ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet werden, stellen Unternehmensvermögen dar (sog. Zuordnungsgebot); Gegenstände die gar nicht oder zu weniger als 10 %<sup>90</sup> für unternehmerische Zwecke verwendet werden, können dem Unternehmen nicht zugeordnet werden (sog. Zuordnungsverbot).

Der Unternehmer darf einen gekauften, innergemeinschaftlich erworbenen oder aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenstand nach § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG nur dann dem Unternehmen zuordnen, wenn der Gegenstand **mind. zu 10 %** für die unternehmerischen Zwecke verwendet werden. Diese 10 %-Grenze hat aber keine Grundlage in der MwStSystRL und ist national von einer von der Kommission erteilten **Ausnahmegenehmigung** abhängig. Die derzeitige Genehmigung ist **bis zum 31.12.2027 befristet**.<sup>91</sup>

Für den **Veranlagungszeitraum 2024** hatte die Finanzverwaltung<sup>92</sup> im November 2023 die Erklärungsdrucke für die **Jahressteuererklärung 2024** vorgestellt. Inhaltliche Anpassungen bei dem Vordruck sind von der Finanzverwaltung nicht vorgenommen worden, da sich keine umsatzsteuerrechtlichen Änderungen ergeben haben, die die Struktur der Jahressteuererklärung beeinflussen.

#### 4. FRISTEN UND NICHTBEANSTANDUNGSREGELUNGEN 2024/2025

Im Laufe des Jahres werden von der Finanzverwaltung Änderungen im Umsatzsteuerrecht vorgenommen bzw. werden gesetzliche Regelungen oder Veränderungen aufgrund der Rechtsprechung umgesetzt. Häufig ergeben sich dabei **Übergangs- oder Nichtbeanstandungsregelungen**, die in der Praxis gerade im Zusammenhang mit einem Jahreswechsel zu beachten sind.

- **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen:** Mit Ablauf des 31.12.2023 endete plangemäß die coronabedingte Absenkung des Steuersatzes<sup>93</sup> für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (nur bezogen auf die Speisen, Getränke waren von der Absenkung des Steuersatzes nicht betroffen). Zur **Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten** hat die Finanzverwaltung<sup>94</sup> zugelassen, dass in der **Nacht zum 01.01.2024** für die Abgabe von Speisen der **ermäßigte**

**Steuersatz** von 7 % einheitlich angewendet werden kann, unabhängig davon, ob die Leistung vor oder nach 0:00 Uhr ausgeführt wurde.

- Die Finanzverwaltung hatte Ende April 2024 zu den **Online-Dienstleistungsangeboten** im Bereich **Kultur, Bildung** und Gesundheitswesen Stellung genommen. Dabei wird unterschieden, ob es sich um eine **live übertragene Veranstaltung** handelt, es sich um den **Abruf vorproduzierter Inhalte** handelt oder ob es eine Kombination von beiden darstellt. Neben der Frage der Feststellung des Orts der Leistung wird insb. auf die im Kultur und Bildungsbereich wesentliche Frage der **Steuerbegünstigung**<sup>95</sup> eingegangen. Die Finanzverwaltung vertritt dabei die Auffassung, dass eine Steuerbegünstigung bei dem **Abruf vorprogrammierter Inhalte** sowie bei Kombinationsangeboten, die keine Trennung der Entgelte ermöglichen, eine **Steuerbegünstigung nicht in Betracht** kommen kann. Die Rechtsauffassung gilt in allen offenen Fällen. Für Leistungen, die vor dem 01.07.2024 ausgeführt werden, beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn die Beteiligten bzgl. der Festlegung des Orts der Leistung, der Steuerpflicht und der Anwendung des maßgebenden Steuersatzes noch von anderen Grundsätzen ausgehen.
- Die Finanzverwaltung<sup>96</sup> hatte zu den Zahlungen von Vergleichsbeträgen eines Schädigers an den Geschädigten zum Ausgleich eines Kartellschadens (sog. **Kartellschadensersatz**) Stellung genommen und diesen als **echten** (nicht steuerbaren) **Schadensersatz** eingeordnet. Die Einordnung der Zahlungen von Beträgen zum Ausgleich eines Kartellschadens als echter Schadensersatz ist in **allen offenen Fällen** anzuwenden. Die Finanzverwaltung beanstandet es für Zahlungen **vor dem 01.01.2025** nicht, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich von einer **Entgeltsminderung**<sup>97</sup> ausgehen und der leistende Unternehmer (Schädiger) eine Minderung der geschuldeten Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger (Geschädigter) eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vornimmt.
- Für die aufgrund des **Kriegs gegen die Ukraine** getroffenen Sondermaßnahmen sind – vorerst bis zum 31.12.2024<sup>98</sup> verlängert worden. Die Finanzverwaltung hatte 2022 steuerliche **Sondermaßnahmen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine** verkündet. In einem umfassenden Schreiben<sup>99</sup>, in dem auch ertragsteuerrechtliche Sonderregelungen veröffentlicht wurden – insb. im Umgang mit Spenden bei begünstigten Einrichtungen –, wurden von der Finanzverwaltung auch **Nichtbeanstandungsregelungen zur Umsatzsteuer** getroffen. Diese Regelungen wurden noch ergänzt um Hilfeleistungen, die zur Beseitigung von Schäden an der kriegsbeschädigten Infrastruktur dienen.<sup>100</sup>

89 Vgl. Abschn. 15.2c UStAE. Zur Umsetzung und Änderung von Abschn. 15.2c UStAE. Vgl. auch BMF, Schreiben v. 17.05.2024, BStBl. I 2024, 916.

90 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

91 Die derzeit laufende Genehmigung des Rates der Europäischen Union ist befristet bis zum 31.12.2024. Es ist aber durch Durchführungsbeschluss (EU) 2024/2885 v. 05.11.2024 eine Verlängerung bis 31.12.2027 beschlossen worden, Abl. EU L v. 13.11.2024.

92 BMF, Schreiben v. 06.11.2023, BStBl. I 2023, 1985. Aufgrund der ab 2024 entfallenen Abgabeverpflichtung für Kleinunternehmer wurde die Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2024 (Vordruckmuster USt 2 E) mit BMF, Schreiben v. 17.06.2024, BStBl. I 2024, 1048 angepasst. Der Erklärungsdruck 2024 wurde inhaltlich nicht geändert.

93 § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.

94 BMF, Schreiben v. 21.12.2023, BStBl. I 2024, 90.

95 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 und Nr. 21 UStG; Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG.

96 BMF, Schreiben v. 08.10.2024, BStBl. I 2024, 1319.

97 § 17 UStG.

98 BMF, Schreiben v. 24.10.2023, BStBl. I 2023, 1869.

99 BMF, Schreiben v. 17.03.2022, BStBl. I 2022, 330.

100 BMF, Schreiben v. 13.03.2023, BStBl. I 2023, 404.

## 5. WICHTIGE GERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

### 5.1 Entscheidungen von EuGH und BFH

Sowohl der **EuGH** als auch der **BFH** haben in diversen Verfahren das Umsatzsteuerrecht fortentwickelt. Insbesondere sind hier die folgenden Entscheidungen zu nennen:

- Zur **Organschaft** hat der EuGH in einer wichtigen Frage für **Entwarnung** gesorgt. Unklar war nach einer früheren Entscheidung des EuGH<sup>101</sup>, ob **Innenumsätze** innerhalb eines Organkreises steuerbar sein können oder als **nicht steuerbare Innenumsätze** ausgeführt werden. National war bisher unstrittig, dass innerhalb des Organkreises nur nicht steuerbare Innenumsätze vorliegen können. Nachdem der EuGH 2022 zu solchen Innenumsätzen festgestellt hatte, dass es sich um entgeltliche Umsätze handelt, war unklar, ob an der bisherigen nationalen Beurteilung festgehalten werden könne. Der BFH<sup>102</sup> hatte deshalb den EuGH angerufen und gefragt, ob die Organschaft dazu führt, dass entgeltliche Leistungen innerhalb der Organschaft nicht der Umsatzsteuer unterliegen und ob dies von der Vorsteuerabzugsberechtigung für die aus dem Organkreis heraus erbrachten Ausgangsleistungen abhängig ist. Der EuGH<sup>103</sup> hat in seiner Entscheidung kurz – aber eindeutig – festgestellt, dass entgeltliche Leistungen innerhalb eines Organkreises **nicht in den Anwendungsbereich des Umsatzsteuerrechts fallen**, selbst wenn keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht. Damit dürfte national abgesichert sein, dass die **Innenumsätze** innerhalb des Organkreises **nicht steuerbar** sind.
- **Unentgeltlich ausgeführte Lieferungen** (Wertabgaben) gelten nach § 3 Abs. 1b UStG als **Lieferungen gegen Entgelt**. Der BFH<sup>104</sup> hatte dem EuGH die Frage vorgelegt, ob eine unentgeltliche Wertabgabe auch dann der Besteuerung unterliegt, wenn der **Empfänger der Wertabgabe Unternehmer** ist und den bezogenen Gegenstand selbst wieder für vorsteuerabzugsberechtigte Leistungen verwendet. In dem Fall ging es um die unentgeltliche Abgabe von Wärme aus einer Biogasanlage an einen Landwirt, der mit der Wärme seine Spargelfelder beheizte. Der **EuGH**<sup>105</sup> hat – entgegen den Zweifeln des BFH – eine unentgeltliche Abgabe der Wärme als **steuerbaren Vorgang** angesehen. Es kommt dabei nicht darauf an, ob der Empfänger die Gegenstände für vorsteuerabzugsberechtigten Zwecke verwendet oder nicht.

**HINWEIS** Der EuGH und nachfolgend der BFH haben sich auch zur Höhe der Bemessungsgrundlage geäußert. Grundsätzlich sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG die Wiederbeschaffungskosten anzusetzen. Nur wenn keine solchen am Markt zu zahlenden Kosten ermittelbar sind, kommt es zum Ansatz der (anteiligen) Selbstkosten. Da in diesem Fall keine Wiederbeschaffungskosten vorliegen, sind die Selbstkosten anzusetzen. Die Selbstkosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG umfassen dabei nicht nur die unmittelbaren Herstellungskosten oder Erzeugungskosten, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.

- Wichtige Entscheidungen hat der **BFH** im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Nebenleistungen bei der **steuerfreien Wohnungsvermietung** getroffen. Nach einer Entscheidung des EuGH<sup>106</sup> waren Zweifel aufgekommen, ob die Nebenkosten (auf die die Mieter durch ihr Verbrauchsverhalten einen Einfluss haben) tatsächlich **Nebenleistungen** darstellen, die das **Schicksal der Hauptleistung** teilen. In zwei Verfahren hat jetzt der BFH zumindest vorläufig für Klarheit gesorgt:

- In dem ersten Verfahren hatte ein Finanzgericht<sup>107</sup> einer Vermietungs-GbR den vollen **Vorsteuerabzug** aus der **Erneuerung einer Heizungsanlage** trotz steuerfreier Wohnungsvermietung zugesprochen, da die Vermietungs-GbR die Wärmelieferung als eigenständige Leistung der Umsatzsteuer unterworfen hatte. Der **BFH**<sup>108</sup> hat hingegen der Vermietungs-GbR den Vorsteuerabzug aus der **Erneuerung vollständig versagt**. Wenn den Mietern Nebenkosten für die Wärmelieferung berechnet werden, können nach den einschlägigen (zivilrechtlichen) Vorschriften über die Weiterberechnung dieser Kosten nur die Betriebskosten weiterberechnet werden. Die Anschaffungs- oder Instandhaltungskosten sind nicht über die Abrechnung der Betriebskosten auf die Mieter umlagefähig, sondern werden über die Mieteinnahmen finanziert. Damit stehen die Kosten aus der Erneuerung der Heizungsanlage nicht in einem Zusammenhang mit der Weiterberechnung der Betriebskosten für die Wärmeerzeugung, sondern haben einen unmittelbaren Zusammenhang mit der nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfreien Vermietung, sodass der Vorsteuerabzug aus der Erneuerung der Heizungsanlage nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist.
- In einem weiteren Verfahren ging es um die Frage, ob die **Lieferung von selbst erzeugtem Strom** durch einen Vermieter **an seine Mieter** eine Nebenleistung zur (steuerfreien) Wohnungsvermietung darstellt oder nicht. Der Vermieter hatte auf seinem Gebäude eine Photovoltaikanlage installiert und mit den Mietern jeweils einen individuellen Vertrag über die Lieferung von Strom geschlossen. Soweit die Leistung der Anlage nicht ausreichte, kaufte der Vermieter im öffentlichen Netz entsprechende Leistung dazu. Die Finanzverwaltung ging von einer steuerfreien Nebenleistung der Stromlieferung zur Wohnungsvermietung aus und versagte den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage. Das FG Niedersachsen<sup>109</sup> war dagegen davon ausgegangen, dass eine Nebenleistung in diesem Fall nicht vorliegt. Der BFH<sup>110</sup> hat das Urteil des FG Niedersachsen bestätigt. Die **Lieferung von Strom** aus einer vom Vermieter unterhaltenen Photovoltaikanlage für den privaten Bedarf der Mieter stellt **keine Nebenleistung zu der steuerfreien Wohnungsvermietung** dar.

**HINWEIS** Neben verschiedenen Hinweisen des BFH zur Frage der Nebenleistungen hat der BFH seine Entscheidung auch darauf gestützt, dass nach § 42a EnWG ein sog. Kopplungsverbot vorliegt. Danach darf in einem (Wohnungs-)Mietvertrag keine Stromlieferung einheitlich vereinbart werden.

101 EuGH, Urteil v. 01.12.2022, C-269/20 – S, UR 2023, 36.

102 BFH, Beschluss v. 26.01.2023, V R 20/22, BFH/NV 2023, 679.

103 EuGH, Urteil v. 11.07.2024, C-184/23 – S, BFH/NV 2024, 1127.

104 BFH, Beschluss v. 22.11.2022, XI R 17/20, BFH/NV 2023, 686.

105 EuGH, Urteil v. 25.04.2024, C-207/23 – Y-KG, BFH/NV 2024, 880; nachfolgend BFH, Urteil v. 04.09.2024, XI R 15/24.

106 EuGH, Urteil v. 16.04.2015, C-42/14 – Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, BFH/NV 2015, 941.

107 FG Münster, Urteil v. 06.04.2021, 5 K 3866/18 U, EFG 2021, 1238.

108 BFH, Urteil v. 07.12.2023, V R 15/21, BStBl. II 2024, 503.

109 FG Niedersachsen, Urteil v. 25.02.2021, 11 K 201/19, EFG 2021, 883.

110 BFH, Urteil v. 17.07.2024, XI R 8/21, BFH/NV 2024, 1397.

- Eine Weiterentwicklung hat es bei der Frage gegeben, ob **Aufsichtsgremien** (Aufsichtsrat, Verwaltungsrat, Beirat o. ä.) eine unternehmerische Tätigkeit ausüben (und damit der Umsatzsteuer unterliegen) oder nicht. Der EuGH<sup>111</sup> hatte 2019 entschieden, dass **Aufsichtsräte nicht unternehmerisch** tätig sind, wenn sie eine tätigkeitsunabhängige Festvergütung erhalten. Die Finanzverwaltung<sup>112</sup> hatte dies entsprechend der Vorgabe der Rechtsprechung umgesetzt. Jetzt hat der **EuGH**<sup>113</sup> in einem Verfahren entschieden, dass auch die Tätigkeit, bei der ein **Verwaltungsrat** (in Luxemburg) auch **erfolgsabhängige Vergütungen** (Tantiemen) erhielt, keine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Nach der Entscheidung des EuGH wird die Tätigkeit **nicht selbstständig** ausgeführt, da die Ergebnisse der Handlungen nicht den Verwaltungsrat, sondern die Gesellschaft als solches.
- Seit 2019 sind die neuen Regelungen zu den **Gutscheinen**<sup>114</sup> in der Europäischen Union in Kraft. Der EuGH musste sich in einem Verfahren mit der Abgrenzung der sog. Einzweck-Gutscheine von den Mehrzweck-Gutscheinen beschäftigen. Ein **Einzweck-Gutschein**<sup>115</sup> liegt vor, wenn der Ort, auf die sich die Leistung bezieht und der jeweilige Steuersatz für die Leistung bei Ausstellung feststehen. In diesem Fall gilt jede Übertragung des Gutscheins nach den Grundsätzen der sich aus dem Gutschein ergebenden Leistung der Umsatzsteuer. In dem vorliegenden Fall wurden Gutscheine zum Aufladen von Konten für deutsche Endkunden über mehrere – tlw. in anderen Mitgliedstaaten ansässige – B2B-Umsätze verkauft. Fraglich war, ob in diesen Fällen von einem Einzweck-Gutschein auszugehen ist, da sich aus den **Zwischenumsätzen** umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen in verschiedenen Ländern ergeben können. Der **EuGH**<sup>116</sup> hat entschieden, dass die Einordnung als Einzweck-Gutschein **nur von den gesetzlichen Voraussetzungen abhängig** ist. Dazu muss der Ort der Leistung für die an den Endkunden zu erbringende Leistung und die daraus resultierende Umsatzsteuer (vom Steuersatz her) feststehen. Dass der Gutschein vorher B2B noch (evtl. EU-grenzüberschreitend) gehandelt wird, ist dafür unerheblich.

**HINWEIS** Unklar bleibt nach der Entscheidung des EuGH, in welchem Staat die B2B-Umsätze aus dem Verkauf der Gutscheine erfasst werden.

- Eine wichtige Entscheidung zu dem **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft**<sup>117</sup> ist nach den Vorgaben des **EuGH**<sup>118</sup> jetzt vom **BFH**<sup>119</sup> umgesetzt worden. Bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft geht die Steuerschuld für die Lieferung des zweiten Unternehmer (Zwischenerwerber) an den dritten Unternehmer (diese Lieferung ist im Bestimmungsland ausgeführt, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung befindet<sup>120</sup>) über, sodass sich der Zwischenerwerber nicht im Bestimmungsstaat registrieren lassen muss. Der innerge-

meinschaftliche Erwerb<sup>121</sup> des Zwischenerwerbers im Bestimmungsstaat gilt in diesem Fall als besteuert. Ebenso ergibt sich kein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Staat, mit dessen USt-IdNr. der Zwischenerwerber gegenüber seinem Vorlieferanten aufzutreten war.<sup>122</sup> Die Übertragung der Steuerschuldnerschaft **für die Lieferung des Zwischenerwerbers auf den letzten Abnehmer ist aber davon abhängig, dass er in seiner Rechnung auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft und das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hinweist**.<sup>123</sup> Der **EuGH** hatte in der Entscheidung *Luxury Trust Automobil* festgelegt, dass der Enderwerber im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Umsatzsteuer bestimmt ist, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält. Der **BFH** hat dies in der Folge so umgesetzt und festgestellt, dass die **nachträgliche Korrektur** von Rechnungen im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 14a Abs. 7 UStG **keine Rückwirkung** entfaltet. Damit können sich die positiven Wirkungen der Regelungen zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft bei fehlenden Hinweisen in der Rechnung des Zwischenerwerbers in der Reihe nicht ergeben.

**HINWEIS** Damit ergeben sich bei einem solchen Verstoß gegen die Rechnungsvorschriften erhebliche Konsequenzen für den zweiten Unternehmer (Zwischenerwerber). Es muss zwar noch abgewartet werden, wie die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung umsetzt, es sollte aber in jedem Fall auf die vollständige und richtige Abrechnung in solchen Fällen geachtet werden.

- Ein wichtiges Folgeurteil ist zu einer Entscheidung des **EuGH** im Zusammenhang mit dem sog. **Direktanspruch**<sup>124</sup> gefällt worden. Ein Direktanspruch stellt einen Anspruch an die Finanzverwaltung auf Rückzahlung einer rechtsgrundlos an einen Leistenden gezahlten Umsatzsteuer dar, bei der eine Korrektur – und damit eine Rückzahlung einer unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer – durch den leistenden Unternehmer z. B. wegen zwischenzeitlich eingetretener Insolvenz nicht erfolgen kann. Die Finanzverwaltung<sup>125</sup> hatte sich 2022 sehr zurückhaltend zur Umsetzung des Direktanspruchs geäußert, sodass ein solcher Anspruch kaum durchsetzbar erschien. Der **EuGH**<sup>126</sup> hat demgegenüber einem Kläger dem Grunde nach den Anspruch gegen die Verwaltung bestätigt und ihm auch einen Verzugsschaden zugesprochen, wenn keine Erstattung in angemessener Frist erfolgt. Dieser **Erstattungsanspruch** ergibt sich nicht nur in den Fällen, in denen die Korrektur eines überhöhten Steuerausweises durch den leistenden Unternehmer aufgrund einer Insolvenz nicht erfolgen kann, sondern auch dann, wenn der leistende Unternehmer die Berichtigung aufgrund von zivilrechtlicher Verjährung verweigert. Der Erstattungsanspruch kann nur bei

111 *EuGH, Urteil v. 13.06.2019, C-420/18 – IO, BFH/NV 2019, 1053 sowie auch BFH, Urteil v. 27.11.2019, V R 23/19, BStBl. II 2021, 542.*

112 *BMF, Schreiben v. 08.07.2021, BStBl. I 2021, 919.*

113 *EuGH, Urteil v. 21.12.2023, C-288/22 – TP, DStRE 2024, 402.*

114 § 3 Abs. 13 bis Abs. 15 UStG.

115 § 3 Abs. 14 UStG.

116 *EuGH, Urteil v. 18.04.2024, C-68/23 – M-GbR, BFH/NV 2024, 1047.*

117 § 25b UStG.

118 *EuGH, Urteil v. 08.12.2022, C-247/21 – Luxury Trust Automobil, BFH/NV 2023, 365.*

119 *BFH, Urteil v. 17.07.2024, XI R 35/22, BFH/NV 2024, 1401.*

120 § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG.

121 § 3d Satz 1 UStG i. V. m. § 25b Abs. 2 UStG.

122 § 3d Satz 2 UStG, wenn der zweite Unternehmer seiner Meldepflicht nach § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG nachgekommen ist.

123 *In Deutschland § 14a Abs. 7 UStG.*

124 Auch sog. „Reemtsma-Anspruch“ aufgrund einer Grundsatzentscheidung des **EuGH**, Urteil v. 15.03.2007, C-35/05 – *Reemtsma Cigarettenfabriken*, *BFH/NV Beilage 2007, 293.*

125 *BMF, Schreiben v. 12.04.2022, BStBl. I 2022, 652.*

126 *EuGH, Urteil v. 07.09.2023, C-453/22 – Michael Schütte, BFH/NV 2023, 1391.*

**Betrug oder Missbrauch versagt** werden. Das **FG Münster**<sup>127</sup> hat dem Kläger – erwartungsgemäß – den Direktanspruch gegen die Finanzverwaltung in diesem Fall zugesprochen. Der Kläger erhält auch **Verzugszinsen**, wobei das Finanzgericht eine Karenzzeit von sechs Monaten eingeräumt hat. Ein Erlass der Nachzahlungszinsen kommt danach nicht in Betracht, da der Kläger in diesem Fall besser gestellt wäre, als wenn die Korrektur der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer erfolgen würde.

**HINWEIS** In einem **weiteren Verfahren**<sup>128</sup> wurde aber ein Direktanspruch vom **EuGH** abgewiesen. Für eine Lieferung, die irrtümlich als in Deutschland als steuerbar und steuerpflichtig behandelt wurde (tatsächlich wurde die Leistung aber in Italien ausgeführt und unterlag dort der Umsatzsteuer), wurde deutsche Umsatzsteuer berechnet. Nach einer später durchgeführten Betriebsprüfung korrigierte der Insolvenzverwalter des Leistenden die Rechnung und bekam die Umsatzsteuer erstattet. Aufgrund des Insolvenzverfahrens bekam aber der Rechnungsempfänger die ihm unrichtig berechnete und von ihm bezahlte Umsatzsteuer nicht zurückgezahlt. Daraufhin begehrte der Leistungsempfänger im Rahmen des Direktanspruchs die Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt. Der EuGH lehnte die Erstattung der Umsatzsteuer im Rahmen des Direktanspruchs ab, da Umsatzsteuer von der Finanzbehörde schon dem leistenden Unternehmer erstattet worden war und sich bei einem erfolgreichen Begehren eine **doppelte Erstattung** ergeben hätte.

## 5.2 Wichtige offene Verfahren beim EuGH und BFH

Besteht Unklarheit über die Anwendung des Unionsrechts, muss der BFH den EuGH anrufen (sog. **Vorabentscheidungsersuchen**). Da die anschließende Entscheidung des EuGH verbindlich ist, sind solche Verfahren ein guter Gradmesser für anstehende Veränderungen im Umsatzsteuerrecht. Aber auch beim BFH stehen interessante umsatzsteuerrechtliche Fragen zur Entscheidung an.

- Die Frage, ob bei **Hotelleistungen**<sup>129</sup> ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden ist oder ein sog. **Aufteilungsgebot** zur Anwendung kommen kann, wenn neben der Übernachtungsleistungen auch noch Frühstücksleistungen, Zugang zum Spa-Bereich oder Parkplatzüberlassung angeboten wird, beschäftigt jetzt den **EuGH**. Nachdem der EuGH<sup>130</sup> entschieden hatte, dass bei der einheitlichen Überlassung eines Gebäudes mit einer darin befindlichen Betriebsvorrichtung keine Aufteilung in unterschiedliche besteuerte Leistungselemente vorgenommen werden darf, wenn es sich um Haupt- und Nebenleistungsverhältnis handelt, hat der BFH<sup>131</sup> in insg. **drei Verfahren** den EuGH zu dem Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe angerufen.

127 *FG Münster, Urteil v. 23.01.2024, 15 K 2327/20 AO. Gegen das Urteil ist Revision beim BFH anhängig unter XI R 17/24.*

128 *EuGH, Urteil v. 05.09.2024, C-83/23 – H GmbH, BB 2024, 2133.*

129 *§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.*

130 *EuGH, Urteil v. 04.05.2023, C-516/21 – Y, BFH/NV 2023, 943. Nachfolgend BFH, Beschluss v. 17.08.2023, V R 7/23, BFH/NV 2023, 1386.*

131 *BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 11/23, BFH/NV 2024, 1021 – beim EuGH anhängig unter C-409/24 – J-GmbH; BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 13/23, BFH/NV 2024, 1028 – beim EuGH anhängig unter C-410/24 – Blapp; BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 14/23, BFH/NV 2024, 1030 – beim EuGH anhängig unter C-411/24 – D GmbH.*

**HINWEIS** Damit ist die Entscheidung über die Aufteilung bei den Hotelumsätzen erneut vertagt worden. Gewissheit wird es erst nach den Entscheidungen des EuGH geben. Die Vorlagefragen betreffen aber nur Fälle, bei denen die neben der Übernachtungsleistung erbrachten Leistungselemente weder zu- noch abgewählt werden konnten und deren Inanspruchnahme nicht separat, sondern als Pauschalpreis abgerechnet wurde. Damit liegen mit der Hauptleistung (der Beherbergung des das Hotel aufsuchenden Gastes) untrennbar verbundene Nebenleistungen vor, sodass eine einheitliche Leistung mit der Beherbergung vorliegt. Soweit vom Gast zu- und abwählbare Leistungen vorliegen, handelt es sich nach der eindeutigen Aussage des BFH nicht um Nebenleistungen, sodass hier grundsätzlich eine eigenständige Beurteilung vorgenommen werden muss – und damit in aller Regel der Regelsteuersatz zur Anwendung kommt.

- Mit einer auf den ersten Blick eher unbedeutenden, aber in der Sache doch spannenden Frage muss sich ebenfalls der EuGH auseinandersetzen. Unterliegt der Verkauf von **Sudoku-Rätselheften** dem **ermäßigten Steuersatz** oder kommt der Regelsteuersatz zur Anwendung. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dazu den **EuGH**<sup>132</sup> **angerufen**. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG unterliegen Bücher, Zeitschriften etc. dem ermäßigten Steuersatz. Diese Regelung ist unter Beachtung der entsprechenden zollrechtlichen Vorschriften der EU anzuwenden. Der EuGH wird nun gefragt, ob die Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur (KN) zwingend voraussetzt, dass ein Druckerzeugnis vorwiegend aus Buchstabenfolgen besteht, sodass Zahlen-Sudokus nicht unter diese Position subsumiert werden können.

**HINWEIS** Wenn dies so sein sollte, stellt sich die Frage, ob es die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Neutralität gebieten, den ermäßigten Steuersatz auch auf die Lieferung von Rätselheften mit Zahlen-Sudokus anzuwenden, die aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dem identischen Zweck dienen oder diesen befriedigen, wie Buchstaben-Sudokus und Kreuzworträtsel, die eindeutig unter Position 4902 KN fallen, sowie Symbol-Sudokus und Noten-Sudokus, die eindeutig in Position 4904 KN einzuordnen sind und damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

- Ebenfalls der **EuGH** muss sich mit der Frage beschäftigen, ob sog. **Kaffeefahrten** als **Reiseleistung** i. S. d. § 25 UStG anzusehen sind. Bei der Besteuerung von Reiseleistungen unterliegt (zwingend) nur die Marge zwischen den Zahlungen der Reisegäste und den für die Reisevorleistungen aufgewandten Beträgen als Bruttobetrag der Umsatzsteuer. Typischerweise sind die bei den Kaffeefahrten entstandenen Kosten höher, als die Einnahmen aus den Zahlungen der Reisegäste. Der BFH<sup>133</sup> fragt deshalb den EuGH<sup>134</sup>, ob eine solche Veranstaltung als Reiseleistung eingeordnet werden kann und ob dies davon abhängig ist, wenn die tatsächlichen Kosten den vom Reisenden zu zahlenden „Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer“ übersteigen.
- Der **EuGH** muss sich erneut mit einer Frage beschäftigen, die eigentlich schon geklärt erschien und auch schon zu Konse-

132 *Beim EuGH anhängig unter C-375/24 – Keesing Deutschland.*

133 *BFH, Beschluss v. 20.06.2024, V R 30/23, BFH/NV 2024, 1305. Ein vergleichbares Verfahren unter V R 29/23 wurde vom BFH bis zur Entscheidung des EuGH ausgesetzt.*

134 *Beim EuGH anhängig unter C-565/24 – P-GmbH & Co. KG.*

quenzen für die Umsatzsteuer in Deutschland geführt hat. Der EuGH<sup>135</sup> hatte sich in einer richtungsweisenden (österreichischen) Entscheidung mit der **Steuerschuld** und der Berichtigungsmöglichkeit eines **überhöhten Steuerausweises** in Kleinbetragsrechnungen befassen müssen. Aufgrund des Vorlageverfahrens ging der EuGH davon aus, dass die Rechnungen mit einem überhöhten Steuersatz ausschließlich gegenüber Endverbrauchern ausgestellt worden waren. Da er in diesem Fall **keine Gefahr für das Steueraufkommen** nach Art. 203 MwStSystRL sah, wurde festgestellt, dass in diesem Fall die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer vom Unternehmer nicht geschuldet wird. Der EuGH muss sich jetzt aber **erneut** mit diesem Fall befassen. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof<sup>136</sup> hat diese Sache wieder den EuGH vorgelegt. In der ersten Vorlage war unterstellt worden, dass keine Unternehmer ggf. Leistungsempfänger sein können. In der daran anschließenden Entscheidung des BGH in Österreich wurde ein Betrag i.H.v. 0,5 % des Gesamtumsatzes angenommen, der potenziell zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führen könnte. Gegen diese Entscheidung hatte die Finanzverwaltung Revision erhoben, da der EuGH nicht entschieden habe, ob eine **schätzweise Aufteilung** erfolgen könne. Der EuGH wird jetzt in der „zweiten Runde“<sup>137</sup> gefragt, ob ein „Endverbraucher“ nur ein Nichtunternehmer ist oder auch ein Unternehmer sein kann, der die Leistung für private Zwecke bezieht und ob ggf. eine schätzweise Aufteilung vorgenommen werden kann.

**HINWEIS** Die Finanzverwaltung<sup>138</sup> hat sich schon zu den sich aus der ersten Entscheidung des EuGH ergebenden Rechtsfolgen geäußert. Sie wendet die Grundsätze aus der Rechtsprechung des EuGH (vorerst) nur für die Fälle an, in denen der leistende Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausführt und nachweisbar einem Nichtunternehmer gegenüber die Leistung unter Ausweis eines zu hohen Steuerbetrags erbracht hat. In diesem Fall wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer grundsätzlich nicht geschuldet, sodass keine Berichtigung der Rechnung zu erfolgen hat. Wird die Leistung nicht nachweisbar an einen Endverbraucher ausgeführt, sondern u.U. auch an Unternehmer für dessen Unternehmen („Mischfälle“), kann keine Schätzung der betroffenen Umsätze oder des Anteils der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen, keine Wahrscheinlichkeitsberechnung o. Ä. erfolgen.

- Eine für die **System-Gastronomie** interessante Frage ist Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH<sup>139</sup>. Werden **Speisen und Getränke** (als Lieferung „to go“) im Rahmen eines Gesamtangebots zu einem **einheitlichen Preis** abgegeben, handelt es sich trotzdem um **getrennte Lieferungen**. Wegen der unterschiedlichen Steuersätze muss eine **Aufteilung des Kaufpreises** vorgenommen werden. Der BFH<sup>140</sup> hatte schon festgestellt, dass die „**einfachstmögliche Aufteilungs- methode**“ anzuwenden sei und deshalb (soweit ermittelbar) das Verhältnis der Einzelverkaufspreise den Aufteilungsmaßstab bestimmt. Das FG Baden-Württemberg<sup>141</sup> hatte dementge-

gen festgestellt, dass die umsatzsteuerliche Aufteilung des einheitlichen Preises für teils dem Regelsteuersatz, teils dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegende, von einem Franchisenehmer verkaufte Sparmenüs nach dem **Verhältnis der Wareneinsatzanteile** vorgenommen werden kann (sog. „**Food & Paper-Methode**“).

- Zur Frage der Behandlung von **Mitgliedsbeiträgen**, die an **Fitnessstudios** während **coronabedingter Schließungszeiten** weiter gezahlt worden waren, sind beim BFH weiterhin zwei Revisionsverfahren<sup>142</sup> anhängig. Es geht dabei um die Frage, ob es sich bei diesen Zahlungen um nicht steuerbare Einnahmen der Fitnessstudios oder um der Besteuerung unterliegende (Voraus-)Zahlungen handelt. Finanzgerichte hatten hier teilweise unterschiedlich entschieden.

**HINWEIS** Sachverhalte, bei denen es um die Besteuerung während pandemiebedingter (Zwangs-)Schließungszeiten weiter gezahlter Mitgliedsbeiträge bei Fitnessstudios oder vergleichbarer Einrichtungen geht, sollten bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

## 6. WICHTIGE VERÖFFENTLICHUNGEN DER FINANZVERWALTUNG

Auch die Finanzverwaltung hat sich in den vergangenen Monaten wieder zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen geäußert. Neben den schon zuvor genannten mit Nichtbeanstandungsregelungen versehenen Verwaltungsanweisungen hat die Finanzverwaltung die folgenden Feststellungen getroffen:

- Bezieht ein Unternehmer Leistungen, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er die Leistungen für seine entgeltlichen Ausgangsleistungen zu verwenden beabsichtigt. Soweit die **Eingangsleistungen** für dem Grunde nach der Besteuerung unterliegende **unentgeltliche Ausgangsleistungen** verwendet werden sollen, ist nach der Rechtsprechung des BFH<sup>143</sup> **kein Vorsteuerabzug** möglich. Dies musste aber aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>144</sup> bei **mittelbarer Verwendung** für besteuerte Ausgangsleistungen eingeschränkt werden. Die **Finanzverwaltung** hat Anfang 2024<sup>145</sup> zu der mittelbaren Verwendung von Eingangsleistungen Stellung genommen und dabei eine sehr **restriktive Haltung** eingenommen.

**HINWEIS** Eine mittelbare Veranlassung kann (in seltenen Fällen) auch einen Vorsteuerabzug aus einer bezogenen Leistung begründen. Die bezogene Leistung darf nicht über das hinausgehen, was für die Erbringung der unternehmerischen Leistungen erforderlich bzw. unerlässlich ist. Der Bezug einer Leistung ist insb. dann erforderlich bzw. unerlässlich, wenn der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne Ausführung dieses Leistungsbezugs nicht ausüben oder fortführen könnte. Der Leistungsbezug ist nicht schon deswegen erforderlich bzw. unerlässlich, weil dieser sich allein aus der Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung (wie z. B. einer behördlichen Auflage) begründet.<sup>146</sup>

135 EuGH, Urteil v. 08.12.2022, C-378/21 – P-GmbH, BFH/NV 2023, 365.

136 Verwaltungsgerichtshof v. 14.12.2023, Ro 2023/13/0014.

137 Beim EuGH anhängig unter C-794/23 – P GmbH II.

138 BMF, Schreiben v. 27.02.2024, BStBl. I 2024, 361. Vgl. auch Abschn. 14c.1 Abs. 1a und Abschn. 14c.2 Abs. 1a UStAE.

139 Beim BFH anhängig unter XI R 19/23.

140 BFH, Beschluss v. 03.04.2013, V B 125/12, BStBl. II 2013, 973 sowie auch Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 4 UStAE.

141 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 09.11.2022, 12 K 3098/19.

142 Beim BFH anhängig unter XI R 5/23 und XI R 36/22.

143 BFH, Urteil v. 09.12.2010, V R 17/10, BStBl. II 2012, 53.

144 EuGH, Urteil v. 16.09.2020, C-528/19 – Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, UR 2020, 840.

145 BMF, Schreiben v. 24.01.2024, BStBl. I 2024, 213.

146 Abschn. 15.2b Abs. 2a Satz 4 UStAE.

- Die **Finanzverwaltung**<sup>147</sup> hatte sich schon in der Vergangenheit mehrfach mit der **Aufteilung von Vorsteuerbeträgen** aufgrund der Rechtsprechung beschäftigt. Sie hat nun noch mit speziellen Aussagen bei Anwendung eines Gesamtumsatzschlüssels<sup>148</sup> nachgelegt. Definiert werden die Umsätze, die bei Anwendung eines Umsatzschlüssels zu berücksichtigen sind. Weiterhin sind aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>149</sup> **unterschiedliche Rundungsvorschriften** für den Prozentsatz des Vorsteuerabzugs abgeleitet worden. Wird eine Vorsteueraufteilung nach einem **Gesamtumsatzschlüssel** vorgenommen, ist der ermittelte Prozentsatz zugunsten des Unternehmers auf **volle Prozentpunkte aufzurunden**. Soweit ein davon abweichender – **präziserer** – **Aufteilungsmaßstab** angewendet wird (z. B. bei Immobilien anhand eines objektbezogenen Umsatzschlüssels oder anhand eines Flächenschlüssels) ist der Prozentsatz kaufmännisch auf zwei Nachkommastellen zu runden.

**HINWEIS** Da unterjährig in der laufenden Buchhaltung der genaue Aufteilungssatz für dieses Jahr noch nicht feststeht, ist erst einmal anhand eines geschätzten Aufteilungssatzes (z. B. anhand der Vorjahreswerte) eine Aufteilung vorzunehmen, die dann in der Jahressteuererklärung anzupassen ist.

- In den vergangenen Jahren mussten sich EuGH<sup>150</sup> und BFH<sup>151</sup> mit der **Dokumentation der Zuordnungsentscheidung** zum Unternehmen beschäftigen, wenn der Unternehmer für bezogene Gegenstände ein **Zuordnungswahlrecht**<sup>152</sup> hat. Die Zuordnung muss danach innerhalb der **gesetzlichen Abgabefrist** für Jahressteuererklärungen nicht steuerrechtlich vertretener Steuerpflichtiger in **objektiv nachvollziehbarer Weise** dokumentiert sein. Eine Dokumentation innerhalb dieser Frist gegenüber der Finanzverwaltung ist nicht notwendig. Die **Finanzverwaltung**<sup>153</sup> hat diese **Rechtsprechung** in den UStAE<sup>154</sup> mit **übernommen**.

**HINWEIS** Insbesondere bei der Anschaffung oder Herstellung einer sowohl unternehmerisch als auch privat genutzten Immobilie wird sich die vollständige Zuordnung der Immobilie zum Unternehmen aufgrund des beschränkten Vorsteuerabzugs<sup>155</sup> nicht aus Voranmeldungen oder einer Jahressteuererklärung ergeben können. Da in diesen Fällen die vollständige Zuordnung der Immobilie für eine evtl. später durchzuführen- de Vorsteuerberichtigung sinnvoll ist und sich diese Zuordnung kaum aus anderen, objektiven Nachweisen ergeben wird, ist innerhalb der Abgabefristen für Steuererklärungen die individuelle Mitteilung über die Zuordnungsentscheidung gegenüber der Finanzverwaltung notwendig.

147 BMF, Schreiben v. 20.10.2022, BStBl. I 2022, 1497 zur Vorsteueraufteilung bei Immobilien; BMF, Schreiben v. 18.11.2022, BStBl. I 2022, 1590 zur Vorsteueraufteilung in besonderen Fällen.

148 BMF, Schreiben v. 13.02.2024, BStBl. I 2024, 280.

149 EuGH, Urteil v. 16.06.2016, C-186/15 – Kreissparkasse Wiedenbrück, BFH/NV 2016, 1246.

150 EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-45/20 – E und EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-46/20 – Z, BFH/NV 2021, 1629.

151 BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 28/21, BStBl. II 2024, 447; BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 29/21, BStBl. II 2024, 450 sowie BFH, Urteil v. 29.09.2022, V R 4/20, BStBl. II 2024, 454.

152 Ein Zuordnungswahlrecht ergibt sich nur bei einer sowohl unternehmerischen als auch privaten Nutzung eines Gegenstands.

153 BMF, Schreiben v. 17.05.2024, BStBl. II 2024, 916.

154 Abschn. 15.2c UStAE.

155 § 15 Abs. 1b UStG.