

UMSATZ- STEUER ● 2025

WICHTIGE ÄNDERUNGEN IM ÜBERBLICK

Stand: 25. November 2024



Prof. Rolf-R.
Radeisen,
Steuerberater

Zusammenfassung

Jedes Jahr zum Jahreswechsel besteht noch einmal die Chance, Sachverhalte des alten Veranlagungszeitraums zu prüfen und sich auf die Änderungen im neuen Jahr einzustellen. Gerade der Jahreswechsel 2024/2025 ist aufgrund der diversen gesetzlichen Änderungen eine besondere Herausforderung für die Praxis. Aber auch die Rechtsprechung und die Veränderungen bei der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung müssen in diesem Zusammenhang noch einmal für 2024 geprüft werden, gleichzeitig aber auch für das Jahr 2025 berücksichtigt werden. Wir geben einen kompakten Überblick über wichtige Neuerungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung im Jahr 2024 sowie einen Ausblick auf neue gesetzliche Regelungen für 2025.





INHALTSVERZEICHNIS

Die gesetzlichen Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2024/2025	4
Wachstumschancengesetz	5
Viertes Bürokratieentlastungsgesetz	8
Jahressteuergesetz 2024	9
Unionsrechtliche Regelungen	17
Steuererklärung 2024	18
Wichtige Nichtbeanstandungsregelungen	19
Zum Jahreswechsel zu beachten	20
Sonderregelungen aufgrund des Krieges gegen die Ukraine	23
Weitere wichtige Änderungen im Umsatzsteuerrecht	25
Wichtige gerichtliche Entscheidungen	25
Wichtige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung	29
Fußnoten	31

DIE GESETZLICHEN ÄNDERUNGEN IM UMSATZ- STEUERRECHT 2024/2025

Das Kalenderjahr 2024 war bzw. ist für gesetzliche Änderungen im Umsatzsteuerbereich ein besonderes Jahr gewesen. Während sich die gesetzlichen Veränderungen in den Vorjahren eher in Grenzen hielten, sind im Jahr **2024 diverse wesentliche Veränderungen** verabschiedet worden bzw. sind auch schon in Kraft getreten. Wichtige Änderungen treten zum 1.1.2025 in Kraft. Darunter befinden sich auch 2 „Schwergewichte“ im Umsatzsteuerrecht, die sicher noch in der folgenden Zeit zu Fragen und Anpassungsnotwendigkeiten führen werden: die neue **E-Rechnung** und die durch das Jahressteuergesetz eingeführte **Reform der Kleinunternehmerbesteuerung**. Daneben sind die zum 1.1.2024 ausgelaufene Absenkung des Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen^[1] und die zum 1.4.2024 ebenfalls beendete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferung von Gas und Wärme^[2] fast schon „Geschichte“, müssen aber im Zusammenhang mit der Jahressteuererklärung 2024 auch noch mit beachtet werden.

Für die Steueränderungen 2024, insbesondere zum Jahreswechsel 2024/2025 sind **3 Gesetzgebungsverfahren** zu beachten, die zu Änderungen im Umsatzsteuerrecht geführt haben bzw. führen werden:

① WACHSTUMS- CHANCENGESETZ^[3]

Seite 5

② VIERTES BÜROKRATIE- ENTLASTUNGS- GESETZ^[4]

Seite 8

③ JAHRESSTEUER- GESETZ 2024^[5]

Seite 9

WACHSTUMS- CHANCENGESETZ

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

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: In § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist die Grenze für **Geschenke von geringem Wert** von bisher 35 EUR auf **50 EUR** rückwirkend zum 1.1.2024 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^[6] hat mittlerweile die diesbezüglichen Umsatzgrenzen im UStAE angepasst.

Praxis-Tipp



Prüfung aller Geschenke im Jahr 2024

Die in den ersten Monaten des Jahres 2024 als „nicht abzugsfähige Geschenke“ erfolgten Buchungen ohne Vorsteuerabzug bis 50 EUR sollten noch einmal überprüft werden. Bei der Grenze von 50 EUR 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**^[7] 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 EUR^[8] betragen hat. Die Regelung ist rückwirkend **zum 1.1.2024 in Kraft getreten**.

Praxis-Tipp



Erstmalige Anwendung schon für 2024

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 EUR betragen hat.

- 3 In § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG^[9] ist geregelt worden, dass auch **Verfahrenspfleger**^[10] **steuerfreie Leistungen** ausführen, soweit ihre Preise genehmigt sind oder genehmigte Preise nicht überstiegen werden. Die Gesetzesänderung folgt der Rechtsprechung^[11] und ist **zum 1.4.2024 in Kraft getreten**.
- 4 Die **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchst. d UStG ist um die im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehender Maßnahmen nach § 167 Abs. 1 i. V. m. § 317 FamFG für Minderjährige tätigen **Verfahrensbeistände** ergänzt worden (Neuaufnahme des § 167 FamFG in die Aufzählung). Die Regelung ist **zum 1.4.2024 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 1.4.2024 in Kraft getreten**.

Hinweis

Nur Vertrauensschutz bei Anwendung des § 13b UStG

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 EUR^[12] 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 1.1.2025 in Kraft**.

Praxis-Tipp



Gilt für Voranmeldungen ab 2025

Die Regelung gilt erstmals für den **Veranlagungszeitraum 2025**. Bei Unternehmen, deren Zahllast im Jahr 2024 nicht mehr als 2.000 EUR 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.



Die neue E-Rechnung ab 2025

Das bei Weitem wichtigste Thema bei den umsatzsteuerrechtlichen Änderungen durch das Wachstumschancengesetz ist die **verpflichtende Einführung** der neuen **E-Rechnung ab dem 1.1.2025**.

Hinweis

Hier nur die wichtigsten Punkte zur E-Rechnung

Die neuen Regelungen zur E-Rechnung ab 2025 sind ein sehr umfassendes Thema, das die Möglichkeiten dieser Darstellung sprengen würde. Es werden an dieser Stelle deshalb nur die wichtigsten Punkte dargestellt. Die **Finanzverwaltung**^[13] hat zu diesem wichtigen Thema auch schon **vorab Stellung genommen**.

Die neue E-Rechnung^[14] wird jeden Unternehmer ab dem 1.1.2025 betreffen – dabei geht es nicht nur um die **Ausstellung** und **Übermittlung** der Rechnung durch den Rechnungsaussteller, sondern auch um die Notwendigkeit, eine solche E-Rechnung **empfangen zu können**, lesbar zu machen und dann den gesetzlichen Vorschriften entsprechend auch **archivieren** zu können. Die folgenden – wichtigsten – Punkte zur neuen E-Rechnung sollte jeder Unternehmer ab 2025 beachten:

- 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 – 29 UStG^[15] sein.

Praxis-Tipp



Auch steuerfreie Leistungen ausführende Unternehmer müssen E-Rechnungen empfangen können

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^[16] ausführen oder steuerfreie heilkundliche Leistungen^[17] erbringen, sind Unternehmer, die E-Rechnungen empfangen können müssen. Dies gilt auch für Kleinunternehmer, die ab 2025 ebenfalls steuerfreie Umsätze^[18] ausführen.

- Eine E-Rechnung ist eine in einem **maschinenlesbaren elektronischen Format**^[19] erstellte, übermittelte und empfangene Rechnung, die auch elektronisch verarbeitbar sein muss (sie muss aber nicht zwingend elektronisch verarbeitet werden, sie muss jedoch elektronisch archiviert werden).

Praxis-Tipp



Arten von E-Rechnungen

Die E-Rechnung kann ausschließlich in einem maschinenlesbaren Format ausgestellt werden (als XML-Datei^[20]), sie kann aber auch als „**hybride Rechnung**“^[21] 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**^[22] 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**“^[23]) abrechnen. Eine **Zustimmung** des Leistungsempfängers ist in diesem Fall bei Abrechnung mit einer Papier-Rechnung nicht notwendig, allerdings dann, 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 EUR** betragen hat, gilt die Übergangsregelung noch ein Jahr länger bis zum 31.12.2027.

Wichtig ⚠

Zustimmung des Leistungsempfängers nicht immer notwendig

Keine Zustimmung des Leistungsempfängers ist **notwendig**, wenn der leistende Unternehmer ab dem 1.1.2025 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 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen und visualisieren zu können. Zur **Entgegennahme** einer E-Rechnung reicht aber ein **normales E-Mail-Postfach** aus.

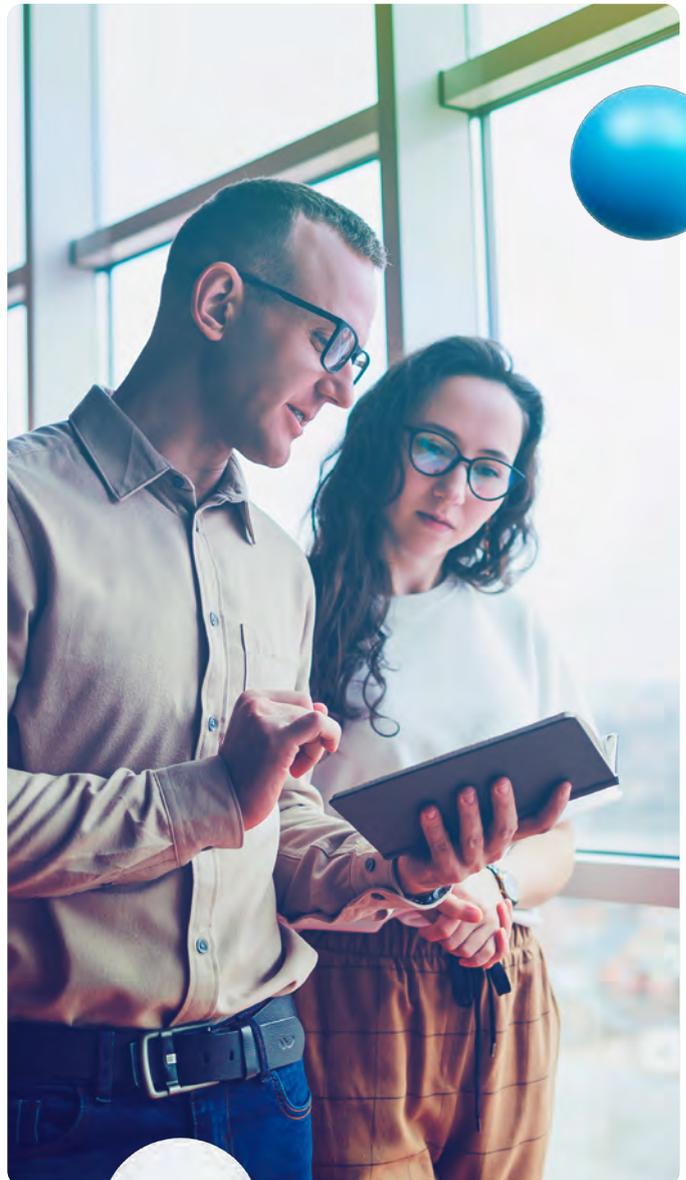
- **Kleinbetragsrechnungen**^[24] sowie **Fahrausweise**^[25] können auch weiterhin in jedem Fall als sonstige Rechnung (z. B. auf Papier oder als normale PDF-Datei) ausgestellt werden. Ebenfalls werden **Kleinunternehmer** von der Verpflichtung befreit, E-Rechnungen auszustellen.^[26]

Praxis-Tipp



Kleinunternehmer müssen E-Rechnungen empfangen können

Kleinunternehmer müssen aber ab dem 1.1.2025 wie jeder andere Unternehmer auch in der Lage sein, **E-Rechnungen zu empfangen**, zu lesen und digital zu archivieren.



VIERTES BÜROKRATIE-ENTLASTUNGSGESETZ

Durch das Vierte Bürokratienteilungsgesetz sind **3 Änderungen des Umsatzsteuerrechts** verabschiedet worden:

- 1 Die **Aufbewahrungspflicht für Rechnungen**^[27] 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 der Änderungen **zum 1.1.2025** noch nicht abgelaufen ist (§ 27 Abs. 40 UStG).^[28] Korrespondierend dazu sind die **Bußgeldvorschriften**^[29] bei einem Verstoß gegen die Aufbewahrungsfristen **angepasst** worden.
- 2 **Zum 1.1.2025** ist auch die **obere Grenze** für die Verpflichtung, **monatliche Voranmeldungen** abzugeben, **angepasst** worden. Die Verpflichtung greift nun erst, wenn die **Zahllast im vorigen Kalenderjahr mehr als 9.000 EUR**^[30] (bisher 7.500 EUR) betragen hat. Korrespondierend dazu ist auch die Antragsgrenze bei Erstattungen im Vorjahr auf 9.000 EUR^[31] angepasst worden.

Praxis-Tipp



Neue Wertgrenzen für Voranmeldungen ab 2025

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 EUR betragen, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung befreien, Voranmeldungen abgeben zu müssen. Hat die Zahllast im Jahr 2024 mehr als 2.000 EUR, aber nicht mehr als 9.000 EUR betragen, sind vierteljährlich Voranmeldungen abzugeben. Wenn die Zahllast im Jahr 2024 mehr als 9.000 EUR betragen hat, sind monatliche Voranmeldungen abzugeben.

- 3 Die Wertgrenze zur Anwendung der **Gesamtdifferenzbildung** bei der **Differenzbesteuerung**^[32] für den Einkaufspreis eines Gegenstands ist von bisher 500 EUR **ab dem 1.1.2025 auf 750 EUR angehoben** worden.

Hinweis

Grundsätze der Gesamtdifferenzbesteuerung

Um insbesondere für Unternehmer, die mit einer großen Anzahl preiswerter Gegenstände handeln, die Differenzbesteuerung anwendbar zu machen, ist ein Wahlrecht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die sog. Gesamtdifferenzbildung, in § 25a Abs. 4 UStG geregelt. Der Unternehmer kann alle Gegenstände im Rahmen der Gesamtdifferenzbesteuerung bündeln, wenn der Einkaufspreis des einzelnen Gegenstands (ab 2025) 750 EUR nicht übersteigt. Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis darüber liegt, ist eine solche zusammengefasste Betrachtungsweise nicht möglich. Soweit der Unternehmer die Gesamtdifferenzbesteuerung in Anspruch nimmt, hat er in einem Besteuerungszeitraum nur die Einkäufe (unabhängig davon, ob die Gegenstände schon wieder verkauft wurden) den Verkäufen (unabhängig davon, wann der verkaufte Gegenstand eingekauft wurde) dieses Besteuerungszeitraums gegenüberzustellen. Aus der Differenz dieser An- und Verkäufe des Besteuerungszeitraums ergibt sich die Gesamtmenge, aus der die Steuer mit dem Regelsteuersatz herauszurechnen ist. Im Ergebnis entspricht diese Betrachtungsweise einem **Zufluss-Abfluss-Prinzip**.



JAHRESSTEUER- GESETZ 2024

Hinweis

Diverse Änderungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten

Das **Jahressteuergesetz 2024** (JStG 2024) führt zu diversen Änderungen des Umsatzsteuerrechts, die zu **unterschiedlichen Zeitpunkten in Kraft treten**.

Der Bundestag hat das JStG 2024 in dritter Lesung am 18.10.2024 verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz in seiner Sitzung am 22.11.2024 zugestimmt. Ein Inkrafttreten könnte dann Ende November oder Anfang Dezember 2024 erfolgen.

Änderungen des Umsatzsteuerrechts nach Inkrafttreten des Gesetzes

Nach Verkündung des JStG 2024 sollen 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:

- 1 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^[33] und entspricht der schon seit Jahren von der Finanzverwaltung^[34] vertretenen Auffassung.

Praxis-Tipp

Bedeutung für Leistungen ausländischer Unternehmer

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 über^[35] (**Reverse-Charge-Verfahren**). Bei einer reinen Lieferung, bei der kein fremder Gegenstand be- oder verarbeitet wird, bleibt der leistende ausländische Unternehmer Steuerschuldner^[36] und muss sich regelmäßig im Inland veranlagten lassen.

- 2 In den § 13 Abs. 1 Buchst. f – h UStG wird jeweils klargestellt, dass in den Fällen der Anwendung der **One-Stop-Shop-Regelungen**^[37] die Steuer auch nach dem „Ist-Prinzip“ entsteht, wenn dem Unternehmer die **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten**^[38] gestattet worden ist.
- 3 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^[39] entschieden hatte, dass eine **Gutschrift**^[40], 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 zwischen Gutschrift und Rechnung zu unterscheiden.

- 4 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

Vollzug der schon umgesetzten Aufteilungsregelungen

Bisher war eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel nur möglich, wenn ein anderer Aufteilungsmaßstab nicht ermittelbar ist. Nach der Rechtsprechung von EuGH^[41] und BFH^[42] 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.

- 5 Zur **Beförderungseinzelbesteuerung**^[43] (besonderes Besteuerungsverfahren bei Personenbeförderungen im drittlandsgrenzüberschreitenden 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**^[44] vorgenommen werden kann.^[45] 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^[46], wird zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2024 weiter **abgesenkt** auf nunmehr **8,4 %**.

Hinweis

Doppelte Absenkung mit erhöhtem Bürokratieaufwand

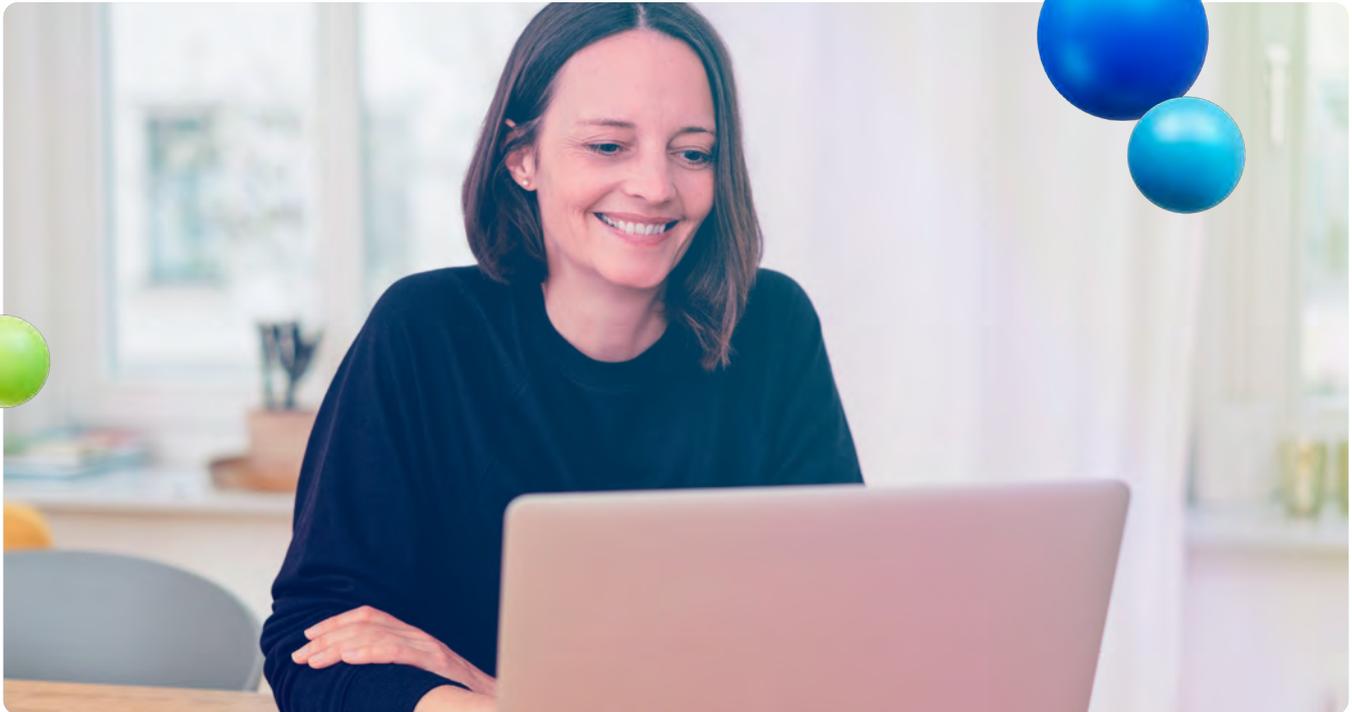
Die Absenkung auf 8,4% sollte schon durch das Wachstumschancengesetz vorgenommen worden. Da die Verabschiedung des Gesetzes sich dann bis ins Jahr 2024 verschob, wurde die Absenkung nicht umgesetzt. Jetzt soll die geplante Absenkung unterjährig umgesetzt werden. Jedoch erfolgt durch das JStG 2024 – allerdings dann erst **zum 1.1.2025** – eine **weitere Absenkung auf dann 7,8%**. Ob es sinnvoll ist, den Steuersatz noch im November/Dezember auf 8,4% abzusenken, um dann gleich zum 1.1.2025 eine weitere Absenkung vorzunehmen, ist wohl eher zu bezweifeln.

- 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^[47] des Warenverkehrs zwischen der EU und Nordirland werden jetzt auch gesetzlich abgesichert.

Praxis-Tipp

Sonderstellung von Nordirland nur bei Lieferungen

Seit dem 1.1.2021 Lieferungen an einen Unternehmer in Nordirland – unter den weiteren 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. An Unternehmer in Nordirland ausgeführte sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG – die bis 31.12.2020 auch in der Zusammenfassenden Meldung zu erfassen waren – sind seit dem 1.1.2021 nicht mehr in der Zusammenfassenden Meldung aufzunehmen.



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.

Hinweis ⓘ

Änderungen bei Holzhackschnitzeln

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 insbesondere 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^[48] kann an dieser Unterscheidung nicht weiter festgehalten werden.

Änderungen zum 1.1.2025

Zum 1.1.2025 treten diverse Änderungen in Kraft, die umfassendsten Auswirkungen werden sich dabei durch die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung ergeben (vgl. dazu S. 14). Allerdings sind von den ursprünglich geplanten Änderungen nicht alle umgesetzt worden bzw. nur in einem geringeren Umfang.

Hinweis ⓘ

Nicht alle geplanten Vorhaben wurden umgesetzt

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens sind geplante (und eigentlich seit Langem unionsrechtlich gebotene) Regelungen zur **Steuerbefreiung von Leistungen im Bereich von Sport und Körperertüchtigung** und zur **Steuerbefreiung bei der Verwaltung von Kreditsicherheiten** wieder **fallen gelassen** worden. Darüber hinaus sind die Anpassungen bei der Steuerbefreiung von Bildungsleistungen nur in einem geringeren, dafür aber deutlich problematischeren Umfang realisiert worden.

- 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^[49]: 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 nach § 3a Abs. 2 UStG („B2B-Grundregelung“) der Ort als Ort der sonstigen Leistung, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt bzw. eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält.

Hinweis

Finanzverwaltung hat Ort schon ab 1.7.2024 so geregelt

Die Finanzverwaltung hatte hier (eigentlich zu früh) schon in einem BMF-Schreiben^[50] eine vergleichbare Rechtsfolge für die Zeit ab dem 1.7.2024 umgesetzt.

- 2 Bei **Schulungsleistungen** sollte eigentlich eine umfassende Anpassung an die in den vergangenen Jahren ergangene Rechtsprechung von EuGH^[51] und BFH^[52] 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 insbesondere 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“ 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

Umfassende Änderungen bei Fortbildung zu erwarten

In der Praxis werden sich dadurch insbesondere erhebliche Veränderungen im Bereich der beruflichen Fortbildung ergeben, die derzeit regelmäßig steuerpflichtig ausgeführt wird. Unklar ist dabei, welches die „zuständige Landesbehörde“ bei beruflicher Fortbildung ist. In der Folge hat dann 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 1.1.2025** 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). Fraglich ist auch, wer die Bescheinigung beantragen kann. Nach derzeitiger Rechtsgrundlage kann die Bescheinigung nicht nur von dem Unternehmer, sondern auch (rückwirkend) von der Verwaltung oder einem Konkurrenten beantragt werden.

- 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 1.1.2025 wieder in allen Fällen dem ermäßigten Steuersatz. In der Zeit vom 1.1.2014 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^[53]) doch ermöglicht worden. Aufgrund unionsrechtlicher Änderungen wird ab dem 1.1.2025 die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wieder in allen Fällen bei diesen Wirtschaftsgütern möglich sein, insbesondere auch für Wiederverkäufer (gewerbliche Händler, **Galeristen**).

Praxis-Tipp



Verschiebung von Verkäufen in Folgejahr überprüfen

Zumindest bei der Veräußerung von teuren Kunstgegenständen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger sollte der Verkauf in das Jahr 2025 verschoben werden, da dann der Verkauf wieder insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz möglich sein wird.

- 4 Der erst durch das JStG 2024 (mit Inkrafttreten des Gesetzes – also voraussichtlich November/Dezember 2024) auf 8,4% abgesenkte **Durchschnittssteuersatz für die land- und forstwirtschaftlichen Erzeuger** in § 24 Abs. 1 UStG wird erneut – diesmal dann zum 1.1.2025 – **abgesenkt**, dann auf **7,8%**.

Hinweis

In Zukunft regelt das BMF die Höhe des Durchschnittssteuersatzes

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 3-jährigen Zeitraums ergibt. Soweit sich aus dieser Berechnung eine Abweichung vom bisher festgesetzten Prozentsatz ergibt, soll das BMF diesen Steuersatz durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats zum nächsten 1.1. ändern.^[54]

- 5 Eine **Änderung** wird sich in § 25a UStG (**Differenzbesteuerung**) ergeben. Derzeit 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.^[55]

Hinweis

Kaum mehr sinnvolle Fälle denkbar

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 1.1.2025 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** (jPdöR) Leistungen 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 jPdöR eine (großzügige) Übergangsregelung von 4 Jahren eingeräumt worden.^[56] Diese **Übergangsregelung** war zuerst coronabedingt, danach inhaltlich unbedeutend zweimal um je 2 Jahre verlängert worden.^[57] Die jetzt eigentlich zum 31.12.2024 auslaufende **Übergangsregelung** wird nun nochmals um weitere 2 Jahre (**bis zum 31.12.2026**) verlängert.^[58]

Umfassende Reform der Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2025

Hinweis

Hier nur die wichtigsten Punkte zur Kleinunternehmerbesteuerung

Die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2025 ist ein vielschichtiges Thema, das die Möglichkeiten dieser Darstellung sprengen würde. Es werden an dieser Stelle deshalb nur die wichtigsten Punkte dargestellt.

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 1.1.2025 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 1.1.2025 ergeben sich Veränderungen bei der **nationalen Kleinunternehmereigenschaft**:

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

Hinweis

Systematisch ist ab 2025 unterjähriger Wechsel möglich

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 EUR realisiert und überschreitet am 24.11.2025 mit seinem Gesamtumsatz erstmals die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 EUR. U ist bis 23.11.2025 Kleinunternehmer, ab 24.11.2025 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.^[59] Aufgrund der Änderung ergeben sich die regulären Konsequenzen für steuerfreie Umsätze (**kein Vorsteuerabzug^[60], kein Ausweis einer Umsatzsteuer** in einer Rechnung^[61], Vorsteuerberichtigung nach den allgemeinen Vorschriften bei einer Änderung des Besteuerungsverfahrens^[62], Ausnahme von der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben unter den allgemeinen Voraussetzungen^[63]).
- 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^[64] abzugeben**, können aber individuell von der Finanzverwaltung dazu aufgefordert werden.

Hinweis

Auch Kleinunternehmer können Umsatzsteuer schulden

Schulden Kleinunternehmer aufgrund in Anspruch genomener Leistungen Umsatzsteuer nach § 13b UStG^[65] oder bei Überschreiten^[66] oder Verzicht^[67] auf die Erwerbsschwelle Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe, müssen auch Kleinunternehmer für den betreffenden Meldezeitraum Voranmeldungen und eine Jahressteuererklärung abgeben.^[68] 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**.^[69] Kleinunternehmer sind aber nicht verpflichtet, E-Rechnungen zu erstellen.^[70]
- Kleinunternehmer können (wie bisher auch) **auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichten**. Dies **bindet** sie wie bisher **5 Kalenderjahre**. Der rückwirkende Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann aber nur noch bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs ausgeübt werden (z. B. für 2025 somit spätestens bis zum 28.2.2027). Ein Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann nur (nach Ablauf der 5-jährigen Bindungsfrist) mit Wirkung zu Beginn eines folgenden Kalenderjahrs erklärt werden.

Völlig **neu geregelt** wird **ab dem 1.1.2025** 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.^[71]

Praxis-Tipp



Kleinunternehmerbestimmungen in anderen Mitgliedstaaten müssen beachtet werden

Damit muss ab 2025 auch immer mit geprüft werden, wie die nationalen Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung in den anderen Mitgliedstaaten sind. Die in Deutschland geltende Gesamtumsatzgrenze von 25.000 EUR ist nicht in den anderen Mitgliedstaaten gültig. Mitgliedstaaten können hier eine nationale Grenze von bis zu 85.000 EUR festlegen.

- Der **Jahresumsatz**^[72] **im Gemeinschaftsgebiet** hat im vorangegangenen Kalenderjahr **100.000 EUR** nicht überschritten und hat bisher im laufenden Kalenderjahr die Grenze nicht überschritten.^[73]
- Der Unternehmer hat in Deutschland die **Teilnahme beim BZSt**^[74] an einem **besonderen elektronischen Meldeverfahren beantragt** und dafür eine **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** erhalten.^[75]
- Der Unternehmer muss im Inland **vierteljährlich** (jeweils bis zum Ende des darauffolgenden Monats) beim BZSt unter der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer eine **Umsatzmeldung abgeben** (elektronisch über amtliche Schnittstelle).^[76]
- Soweit der deutsche Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten aufgrund der Kleinunternehmerregelung steuerfreie Umsätze ausführt, ist der **Vorsteuerabzug für** damit im Zusammenhang stehende **inländische Leistungsbezüge ausgeschlossen**.^[77]

Hinweis

Unternehmer muss nicht im Inland Kleinunternehmer sein

Liegen die Voraussetzungen vor, ist der Umsatz in dem anderen Mitgliedstaat 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 EUR überschreiten. Überschreitet der Unternehmer mit seinem Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet die Grenze von 100.000 EUR, muss er dies dem BZSt innerhalb von 15 Werktagen elektronisch mitteilen. Es endet dann die Teilnahme am Meldeverfahren.^[78]

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 EUR** erzielen, in ihrem Heimatstaat eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt bekommen haben und an dem Meldeverfahren 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.^[79]
- Kann der **ausländische Unternehmer** im Inland die **Kleinunternehmerbesteuerung nicht anwenden** oder möchte er dies nicht tun, ist der im Inland ausgeführte Umsatz steuerpflichtig^[80] 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.

Ausblick auf Änderungen zum 1.1.2026 und 1.1.2028

Durch das **JStG 2024** werden auch weitere Änderungen im Umsatzsteuerrecht vorgenommen, die allerdings erst zum 1.1.2026 bzw. zum 1.1.2028 in Kraft treten werden. 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 1.1.2026** wird die 2004 in das nationale Umsatzsteuerrecht aufgenommene **Steuerlagerregelung**^[81] **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 1.1.2026 aufgehoben. Daraus ergeben sich auch in anderen Rechtsnormen Folgewirkungen (z. B. bei der Steuerbefreiung von Einfuhren^[82], bei der Bemessungsgrundlage^[83], bei den Aufzeichnungsvorschriften^[84]).





2 Zum 1.1.2028^[85] 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^[86] oder nach vereinnahmten Entgelten^[87] besteuert. Nachdem der EuGH^[88] 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**^[89] hinweisen.

Hinweis

Vertrauensschutzregelung noch offen

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.

UNIONSRECHTLICHE REGELUNGEN

Das nationale Umsatzsteuerrecht ist wesentlich von den Vorgaben des Unionsrechts abhängig. In bestimmten Fällen können Mitgliedstaaten aber von den Vorgaben der MwStSystRL abweichende Regelungen treffen. Dazu bedarf es aber einer Genehmigung des Rates der EU. Genehmigungen für abweichende Maßnahmen können befristet oder unbefristet erteilt werden.

Deutschland hatte sich eine **Genehmigung**^[90] erteilen lassen, die Steuerschuld für die **Übertragung von Emissionszertifikaten** nach dem BEHG^[91] auf den jeweiligen Leistungsempfänger zu übertragen (**Reverse-Charge-Verfahren**)^[92]. Die Genehmigung war bis zum 31.12.2024 befristet. Aufgrund eines Verlängerungsantrags ist die Genehmigung vom Rat^[93] der Europäischen Union **bis zum 31.12.2026 verlängert** worden.

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 **mindestens zu 10%** für die unternehmerischen Zwecke verwendet wird. Diese 10%-Grenze hat aber keine Grundlage in der MwStSystRL und ist national von einer von der Kommission erteilten **Ausnahmegenehmigung** abhängig. Die Genehmigung wäre zum Jahresende 2024 ausgelaufen, wurde aber nochmal **bis zum 31.12.2027 verlängert**.^[94]

STEUER- ERKLÄRUNG 2024

Der Unternehmer hat – unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – eine **Jahressteuererklärung** über die amtlich bestimmte Schnittstelle^[95] 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 7 Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums. Die **reguläre Abgabefrist für die Jahressteuererklärung 2024 endet damit am 31.7.2025**. 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, die für die **Steuererklärungen 2024 am 30.4.2026** endet.

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 (30.7. des Folgejahrs) muss die **Zuordnungsentscheidung durch objektive Nachweise dokumentiert** werden (z. B. ableitbar aus Bauantragsunterlagen bei Bau eines Hauses, Abschluss eines Stromlieferungsvertrags bei Anschaffung einer Photovoltaikanlage).^[96]

Hinweis

Zuordnungswahlrecht nur bei gemischter Nutzung

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%^[97] für unternehmerische Zwecke verwendet werden, können dem Unternehmen nicht zugeordnet werden (sog. **Zuordnungsverbot**).

Für den **Veranlagungszeitraum 2024** hatte die Finanzverwaltung^[98] im November 2023 die Erklärungsvordrucke 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.

Hinweis

Systematische Änderungen ohne Einfluss auf die Struktur der Erklärung

Es sind zwar 2024 im Vergleich zu 2023 Änderungen bei dem Steuersatz (z. B. durch den Wegfall der Begünstigung der Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen oder der Lieferung von Wärme oder Gas) bzw. bei den Steuerbefreiungen (z. B. durch das Wachstumschancengesetz eingeführte Befreiung bei den Verfahrenspflegern) eingetreten. Diese Änderungen können aber problemlos in den vorhandenen Erfassungsfeldern aufgenommen werden.

WICHTIGE NICHT-BEANSTANDUNGS-REGELUNGEN

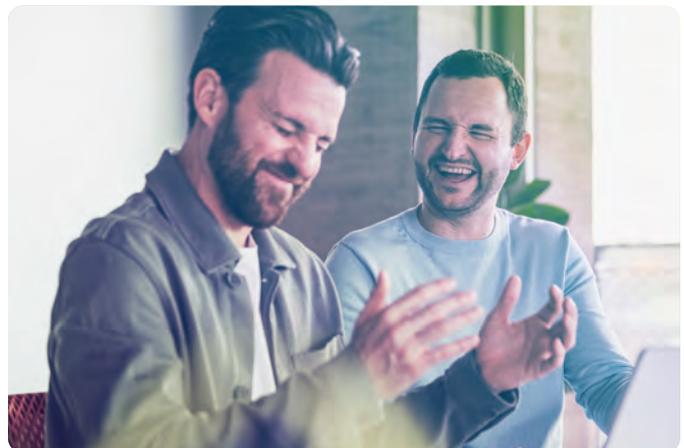


Im Laufe des Jahres werden von der Finanzverwaltung Änderungen im Umsatzsteuerrecht vorgenommen bzw. werden gesetzliche Regelungen oder Veränderungen aufgrund der Rechtsprechung umgesetzt. Häufig ergeben sich dabei **Übergangs- oder Nichtbeanstandungsregelungen**, die in der Praxis gerade im Zusammenhang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

- **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen:** Mit Ablauf des 31.12.2023 endete plangemäß die coronabedingte Absenkung des Steuersatzes^[99] 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^[100] zugelassen, dass in der **Nacht zum 1.1.2024** 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 insbesondere auf die im Kultur- und Bildungsbereich wesentliche Frage der **Steuerbegünstigung**^[101] eingegangen. Die Finanzverwaltung vertritt dabei die Auffassung, dass 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 1.7.2024 ausgeführt werden, beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn die Beteiligten bezüglich der Festlegung

des Orts der Leistung, der Steuerpflicht und der Anwendung des maßgebenden Steuersatzes noch von anderen Grundsätzen ausgehen.

- Die Finanzverwaltung^[102] 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 1.1.2025** nicht, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich von einer **Entgeltsminderung**^[103] 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 siehe unten.



ZUM JAHRES- WECHSEL ZU BEACHTEN

Zum Jahreswechsel sollte noch einmal für die Veranlagungen der vergangenen Jahre überprüft werden, ob evtl. **strittige Sachverhalte** zu Änderungen des Umsatzsteuerrechts führen könnten. In diesem Zusammenhang sollten immer die wichtigen, gerade beim EuGH oder beim BFH **anhängigen Verfahren** beachtet werden – um ggf. für Vorjahre noch durch einen Einspruch die Festsetzungsverjährung zu hemmen. Wichtige Fragen, die derzeit vom EuGH bzw. vom BFH zu klären sind, sind insbesondere:

- Die Frage, ob bei **Hotelleistungen**^[104] ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden ist oder ein sog. **Aufteilungsgebot** zur Anwendung kommen kann, wenn neben der Übernachtungsleistung auch noch Frühstücksleistungen, Zugang zum Spa-Bereich oder Parkplatzüberlassung angeboten wird, beschäftigt jetzt den EuGH. Nachdem der EuGH^[105] 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^[106] in insgesamt **3 Verfahren** den EuGH zu dem Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe angerufen.

Hinweis

BFH sieht offene Fragen nur bei nicht abwählbaren Leistungen

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 ausgewählt 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.

Grundsätzlich sollten vergleichbare Fälle bis zur Entscheidung **offen gehalten** werden. Es ist aber fraglich, ob dies den Hoteliers tatsächlich hilft. Es wäre riskant, jetzt schon im Vertrauen auf eine positive Entscheidung des EuGH, die dann ggf. einheitlich den ermäßigten Steuersatz anwenden ließe, nur mit dem ermäßigten Steuersatz zu kalkulieren. Wenn aber weiterhin für Übernachtungsleistungen und die damit zusammenhängenden Leistungen eine Aufteilung vorgenommen wird und für die unmittelbar der Übernachtung dienenden Leistungen der Regelsteuersatz in einer Rechnung ausgewiesen wird, würde diese Umsatzsteuer geschuldet werden, selbst wenn der EuGH ein Aufteilungsgebot auch hier verneinen würde.

- 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 FG Berlin-Brandenburg hat dazu den **EuGH^[107] 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 ⓘ

Evtl. auch Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten?

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^[108] fragt deshalb den EuGH^[109], ob eine solche Veranstaltung als Reiseleistung eingeordnet werden kann und ob dies davon abhängig ist, dass 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 Konsequenzen für die Umsatzsteuer in Deutschland geführt hat. Der EuGH^[110] 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^[111] 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“^[112] 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 **Umsetzung in Deutschland schon teilweise erfolgt**

Die **Finanzverwaltung**^[113] 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 unter Umständen auch an Unternehmer für deren Unternehmen („**Mischfälle**“), kann **keine Schätzung** der betroffenen Umsätze oder des Anteils der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen, keine Wahrscheinlichkeitsberechnung oder Ähnliches erfolgen.

- Eine für die **System-Gastronomie** interessante Frage ist Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH^[114]. 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^[115] hatte schon festgestellt, dass die „**einfachstmögliche Aufteilungsmethode**“ anzuwenden sei und deshalb (soweit ermittelbar) das Verhältnis der Einzelverkaufspreise den Aufteilungsmaßstab bestimmt. Das FG Baden-Württemberg^[116] hatte demgegenüber 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 2 Revisionsverfahren^[117] 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.

**Praxis-Tipp** **Vergleichbare Sachverhalte sollten offen gehalten werden**

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.

SONDERREGELUNGEN AUFGRUND DES KRIEGES GEGEN DIE UKRAINE

Die Finanzverwaltung hatte 2022 steuerliche **Sondermaßnahmen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine** verkündet. In einem umfassenden Schreiben^[118], in dem auch ertragsteuerrechtliche Sonderregelungen veröffentlicht wurden – insbesondere 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.^[119] Die Finanzverwaltung hat zur Umsatzsteuer Folgendes geregelt:

- 1 **Steuerbegünstigte Körperschaften:** Soweit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begünstigte Körperschaften entgeltliche Leistungen (Personalüberlassung, Räume, Sachmittel etc.) für die Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Kriegs zur Verfügung stellen, kann dies dem **Zweckbetrieb** nach § 65 AO zugeordnet werden. Dies gilt unabhängig davon, welchen steuerbegünstigten Zweck die Körperschaft verfolgt.
- 2 **Steuerbefreiung für Hilfeleistungen:** Einrichtungen, die steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14, 16, 18, 23 und 25 UStG ausführen, können Sachmittel, Räume und Personal als eng verbundene Umsätze steuerfrei an Einrichtungen überlassen, die Umsätze nach derselben Vorschrift steuerfrei ausführen. Für Entgelte aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften wird es nicht beanstandet, wenn umsatzsteuerliche Sondervorschriften (z. B. § 4 Nr. 18, 23, 24 oder 25 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG), die auf vergleichbare Leistungen an andere Leistungsempfänger (z. B. Obdachlose) bereits Anwendung finden, auch auf Leistungen dieser Einrichtungen angewendet werden, die der Betreuung und Versorgung von Kriegsflüchtlings dienen.

- 3 **Unentgeltliche Bereitstellung von Gegenständen oder Personal:** Bei unentgeltlicher Bereitstellung von Gegenständen und Personal für humanitäre Zwecke an Einrichtungen^[120], die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen bei den vom Krieg in der Ukraine Geschädigten leisten, wird von einer Besteuerung einer Wertabgabe^[121] abgesehen. Für Leistungen, die für diese Zwecke bezogen werden, verbleibt es – entgegen Abschn. 15.15 UStAE – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG bei einem Vorsteuerabzug.
- 4 **Vorsteuerabzug bei Nutzungsänderung:** Bei Unternehmen der öffentlichen Hand – sowie auch bei in privater Rechtsform betriebenen Unternehmen der öffentlichen Hand – wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe^[122] sowie einer Vorsteuerberichtigung^[123] bei der Nutzungsänderung von Räumlichkeiten abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer unentgeltlichen Nutzung zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Kriegs in der Ukraine begründet ist. Dies gilt entsprechend auch für Vorsteuerbeträge aus laufenden Kosten.
- 5 **Unentgeltliche Überlassung von Wohnraum:** Private Unternehmen, die Räume unentgeltlich an Personen überlassen, die aufgrund des Kriegs in der Ukraine geflüchtet sind, müssen diese Leistungen nicht besteuern. Sollten die Räume ansonsten für vorsteuerabzugsberechtigende Leistungen verwendet werden, ist keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen. Für Leistungen, die für diese Zwecke bezogen werden, verbleibt es – entgegen Abschn. 15.15 UStAE – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG bei einem Vorsteuerabzug.

- 6 Bei **unentgeltlichen Leistungen, die unmittelbar der Reparatur kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine** dienen, wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen.

Wichtig 

Diverse Leistungen davon erfasst

Darunter fällt die unentgeltliche Bereitstellung von Baumaterialien, Baumaschinen, technischer Einrichtung und Personal einschließlich der notwendigen Transportleistungen.

- 7 Beabsichtigt der Unternehmer bereits beim Leistungsbezug, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die genannten Zwecke zu verwenden, sind die anfallenden **Vorsteuerbeträge** unter den übrigen Voraussetzungen des §15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE zu berücksichtigen. Die daraus folgende unentgeltliche Wertabgabe wird nicht besteuert.

Die Regelungen gelten für alle **ab dem 24.2.2022** ausgeführten Leistungen, die Befristung wurde aufgrund des andauernden Krieges mehrfach verlängert und gilt derzeit **bis zum 31.12.2024**.^[124]



WEITERE WICHTIGE ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT



WICHTIGE GERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

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^[125], 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 kann. Der BFH^[126] 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^[127] 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^[128] 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 Bauern, der mit der Wärme seine Spargelfelder beheizte. Der **EuGH**^[129] 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 vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet oder nicht.

Wichtig ⚠

Feststellungen auch zur Bemessungsgrundlage

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^[130] waren Zweifel aufgekomen, ob die Nebenkosten (auf die die Mieter durch ihr Verbrauchsverhalten einen Einfluss haben) tatsächlich **Nebenleistungen** darstellen, die das **Schicksal der Hauptleistung** teilen. In 2 Verfahren hat jetzt der BFH zumindest vorläufig für Klarheit gesorgt:

In dem ersten Verfahren hatte ein Finanzgericht^[131] 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**^[132] hat hingegen der Vermietungs-GbR den Vorsteuerabzug aus der Erneuerung **vollständig versagt**. Die Begründung des BFH ist in diesem Fall genauso einfach wie zutreffend: 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 Wärmezeugung, 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 selbsterzeugtem 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 Niedersächsische FG^[133] war dagegen davon ausgegangen, dass eine Nebenleistung in diesem Fall nicht vorliegt. Der BFH^[134] hat das Urteil des Niedersächsischen FG 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

Aussage wird gestützt durch zivilrechtliches Kopplungsverbot

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.

- 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^[135] hatte 2019 entschieden, dass **Aufsichtsräte nicht unternehmerisch** tätig sind, wenn sie eine tätigkeitsunabhängige Festvergütung erhalten. Die Finanzverwaltung^[136] hatte dies entsprechend der Vorgabe der Rechtsprechung umgesetzt. Jetzt hat der **EuGH**^[137] 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 solche betreffen.

Praxis-Tipp

Besonders bei Leistungen gegenüber gemeinnützigen Einrichtungen zu beachten

Selbst wenn die Entscheidung des EuGH von den Gründen her nicht überzeugen kann, sollten zumindest in der Praxis Sachverhalte offen gehalten werden, bei denen Aufsichtsgremien nach der bisherigen nationalen Sichtweise aufgrund von tätigkeitsabhängiger Vergütung unternehmerisch gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Einrichtungen (z. B. gemeinnützigen Einrichtungen) oder Unternehmen tätig sind.

- Seit 2019 sind die neuen Regelungen zu den **Gutscheinen**^[138] in der Europäischen Union in Kraft. Der EuGH musste sich jetzt in einem Verfahren mit der Abgrenzung der sog. Einweckgutscheine von den Mehrweckgutscheinen beschäftigen. Ein **Einweck-Gutschein**^[139] liegt vor, wenn der Ort, auf den sich die Leistung bezieht, und der jeweilige Steuersatz für die Leistung bei Ausstellung

feststehen. In diesem Fall unterliegt 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 B2B-Umsätze verkauft, wobei die Unternehmer teilweise in anderen Mitgliedstaaten ansässig waren. Fraglich war, ob in diesen Fällen von einem Einzweckgutschein auszugehen ist, da sich aus den **Zwischenumsätzen** umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen in verschiedenen Ländern ergeben können. Der **EuGH**^[140] 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

Fragen zur Besteuerung der Zwischenumsätze bleiben ungeklärt

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

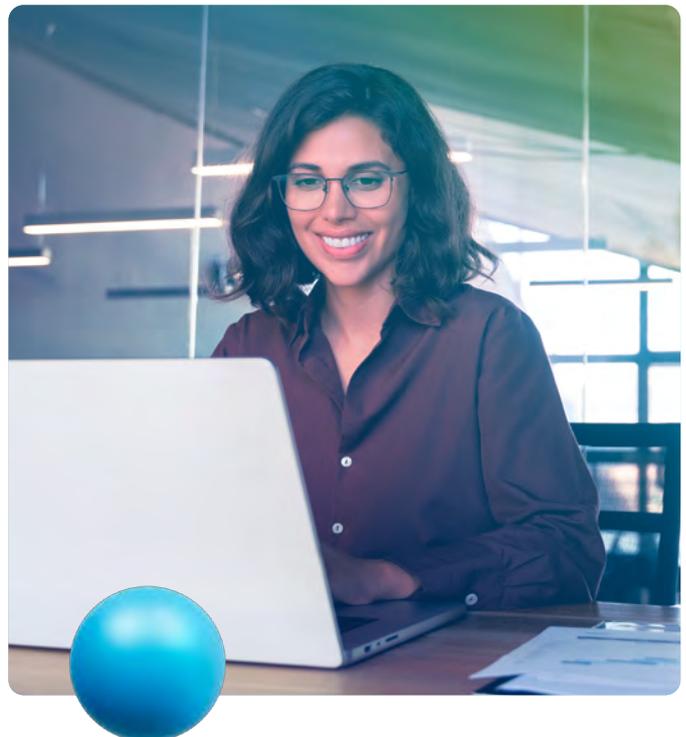
- Eine wichtige Entscheidung zu dem **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft**^[141] ist nach den Vorgaben des **EuGH**^[142] jetzt vom **BFH**^[143] umgesetzt worden. Bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft geht die Steuerschuld für die Lieferung des zweiten Unternehmers (Zwischenerwerber) an den dritten Unternehmer (diese Lieferung ist im Bestimmungsland ausgeführt, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung befindet^[144]) auf den dritten Unternehmer (letzter Abnehmer) über, sodass sich der Zwischen-erwerber nicht im Bestimmungsstaat registrieren lassen muss. Der innergemeinschaftliche Erwerb^[145] 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 aufgetreten war.^[146] 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.^[147] 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.

Praxis-Tipp

Auf korrekte Rechnungsangaben ist dringend zu achten

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**^[148] 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^[149] hatte sich 2022 sehr zurückhaltend zur Umsetzung des Direktanspruchs geäußert, sodass ein solcher Anspruch kaum durchsetzbar erschien. Der **EuGH**^[150] hat dementsprechend einem Kläger dem Grunde nach den Anspruch gegen die Verwaltung bestätigt und ihm auch einen Verzugschaden 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 Betrug oder Missbrauch versagt** werden.

Hinweis

Rechnungsberichtigung nach Ablehnung der Korrektur wäre rechtsmissbräuchlich

Auch die Möglichkeit, dass der leistende Unternehmer dem Grunde nach die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer berichtigen und bei seinem Finanzamt zurückverlangen kann, steht dem Erstattungsanspruch nicht entgegen. Der Erstattungsanspruch des leistenden Unternehmers wäre nach den Feststellungen des EuGH dann missbräuchlich, wenn dieser sich vorher auf Verjährung berufen hätte und wäre deshalb abzulehnen.

Das **FG Münster**^[151] hat dem Kläger – erwartungsgemäß – den Direktanspruch gegen die Finanzverwaltung in diesem Fall zugesprochen. Der Kläger erhält auch Verzugszinsen, wobei das Finanzgericht eine Karenzzeit von 6 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

Direktanspruch aber nicht in jedem Fall durchsetzbar

In einem **weiteren Verfahren**^[152] wurde aber ein Direktanspruch vom **EuGH** abgelehnt. 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 beehrte der Leistungsempfänger im Rahmen des Direktanspruchs die Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt. Der EuGH lehnte (m. E.) berechtigterweise 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.

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 sie 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^[153] **kein Vorsteuerabzug** möglich. Dies musste aber aufgrund der Rechtsprechung des EuGH^[154] bei **mittelbarer Verwendung** für besteuerte Ausgangsleistungen eingeschränkt werden. Die **Finanzverwaltung** hat Anfang 2024^[155] zu der mittelbaren Verwendung von Eingangsleistungen Stellung genommen und dabei eine sehr **restriktive Haltung** eingenommen.

Hinweis

Eingangsleistung muss erforderlich bzw. unerlässlich sein

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 insbesondere 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.^[156]

- Die **Finanzverwaltung**^[157] 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^[158] nachgelegt. Definiert werden die Umsätze, die bei Anwendung eines Umsatzschlüssels zu berücksichtigen sind. Weiterhin sind aufgrund der Rechtsprechung des EuGH^[159] **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 2 Nachkommastellen zu runden.

Hinweis

Anpassung eines vorläufigen Aufteilungsmaßstabs in Jahreserklärung

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^[160] und BFH^[161] mit der **Dokumentation der Zuordnungsentscheidung** zum Unternehmen beschäftigen, wenn der Unternehmer für bezogene Gegenstände ein **Zuordnungswahlrecht**^[162] 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**^[163] hat diese **Rechtsprechung** in den UStAE^[164] mit **übernommen**.

Praxis-Tipp



Besonders wichtig bei auch privat genutzten Immobilien

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^[165] nicht aus Voranmeldungen oder einer Jahressteuererklärung ergeben können. Da in diesen Fällen die **vollständige Zuordnung** der Immobilie für eine evtl. später durchzuführende 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.



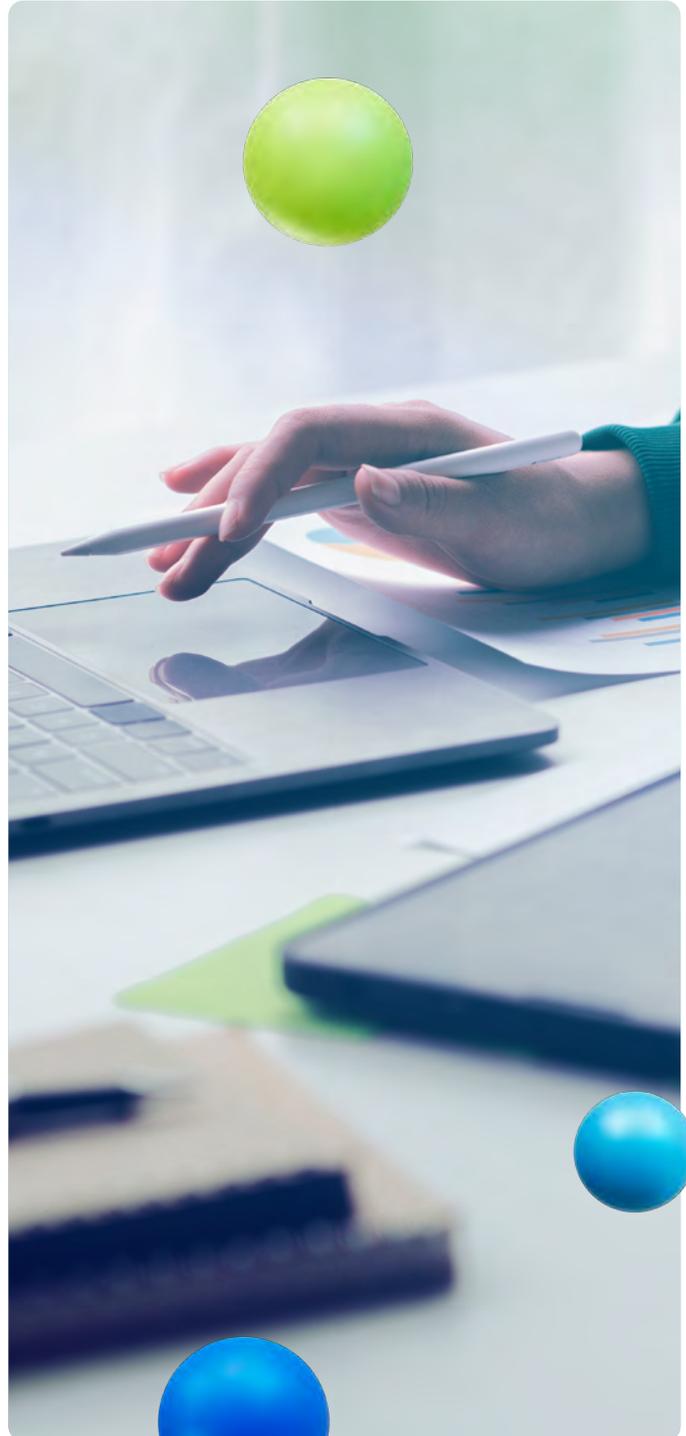
FUSSNOTEN

- ^[1] § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.
- ^[2] § 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG.
- ^[3] Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.
- ^[4] Viertes Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratienteilungsgesetz) v. 23.10.2024, BGBl 2024 I Nr. 323.
- ^[5] Jahressteuergesetz 2024 in der vom Bundestag am 18.10.2024 verabschiedeten Fassung, der der Bundesrat am 22.11.2024 zugestimmt hat.
- ^[6] BMF, Schreiben v. 12.7.2024, BStBl 2024 I S. 1131.
- ^[7] Sog. Istbesteuerung.
- ^[8] Bis 31.12.2023 betrug die Umsatzgrenze 600.000 EUR.
- ^[9] Neu in das Gesetz an dieser Stelle eingefügt worden; die bisherige Regelung in § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG ist verschoben worden.
- ^[10] Nach §§ 267, 297, 298 und 317 FamFG (Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit).
- ^[11] BFH, Urteil v. 25.11.2021, V R 34/19, BFH/NV 2022 S. 561.
- ^[12] Bis 31.12.2024 gilt hier noch eine Zahllast von 1.000 EUR.
- ^[13] BMF, Schreiben v. 15.10.2024, BStBl 2024 I S. 1320.
- ^[14] § 14 UStG in der ab dem 1.1.2025 geltenden Fassung.
- ^[15] Dies sind die steuerfreien Umsätze, die bei dem leistenden Unternehmer regelmäßig den Vorsteuerabzug für Vorbezüge ausschließen.
- ^[16] § 4 Nr. 12 UStG.
- ^[17] § 4 Nr. 14 UStG.
- ^[18] § 19 Abs. 1 UStG in der durch das JStG 2024 geänderten Fassung.
- ^[19] Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen entsprechen (nach RL 2014/55/EU v. 16.4.2014 – 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.
- ^[20] Z. B. die sog. XRechnung, die schon seit einigen Jahren bei Rechnungsausstellung gegenüber der öffentlichen Hand üblich ist.
- ^[21] Z. B. die sog. ZUGFeRD-Rechnung, die einen PDF-Teil und eine XML-Datei enthält.
- ^[22] § 27 Abs. 38 UStG.
- ^[23] 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 werden.
- ^[24] § 33 UStDV – Rechnungen mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 EUR.
- ^[25] § 34 UStDV.
- ^[26] Umgesetzt durch das Jahressteuergesetz 2024 in § 34a Satz 3 UStDV.
- ^[27] § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG.
- ^[28] Sonderregelungen gelten in bestimmten Fällen für Finanzdienstleister, § 27 Abs. 40 Satz 2 UStG.
- ^[29] § 26a Abs. 2 Nr. 2 UStG.
- ^[30] § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG.
- ^[31] § 18 Abs. 2a Satz 1 UStG.
- ^[32] § 25a Abs. 4 UStG.
- ^[33] BFH, Urteil v. 22.8.2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128 (sog. „Bauträger“-Urteil).
- ^[34] Abschn. 3.8 Abs. 1 UStAE.
- ^[35] § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 UStG.
- ^[36] § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- ^[37] § 18i bis § 18k UStG.
- ^[38] § 20 UStG.
- ^[39] BFH, Urteil v. 27.11.2019, V R 23/19, BStBl 2021 II S. 542.
- ^[40] Eine Gutschrift ist eine vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung, § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG (ab 1.1.2025).
- ^[41] EuGH, Urteil v. 8.11.2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), UR 2012 S. 968 sowie EuGH, Urteil v. 9.6.2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), BFH/NV 2016 S. 1245.
- ^[42] Vgl. insbesondere Abschn. 15.17 UStAE zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei Immobilien.
- ^[43] § 16 Abs. 5 UStG.
- ^[44] § 18i ff. UStG.
- ^[45] Vgl. dazu auch schon BMF, Schreiben v. 5.3.2024, BStBl 2024 I S. 434.
- ^[46] Zum 1.1.2023 war der Durchschnittssteuersatz von 9,5% auf 9,0% abgesenkt worden.
- ^[47] Vgl. auch Abschn. 1.10 UStAE.
- ^[48] EuGH, Urteil v. 3.2.2022, C-515/20 (B-AG), UR 2022 S. 219 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 21.4.2022, V R 2/22, BStBl 2023 II S. 460.
- ^[49] § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG.
- ^[50] BMF, Schreiben v. 29.4.2024, BStBl 2024 I S. 726.
- ^[51] EuGH, Urteil v. 14.3.2019, C-449/17 (A & G Fahrerschulakademie GmbH), BFH/NV 2019 S. 511; EuGH, Urteil v. 21.10.2021, C-373/19 (Dubrovin & Tröger – Aquatics), BFH/NV 2021 S. 1629.
- ^[52] U. a. BFH, Urteil v. 16.12.2021, V R 31/21, BFH/NV 2022 S. 572; BFH, Beschluss v. 30.6.2022, XI R 32/21, BFH/NV 2023 S. 108; BFH, Urteil v. 17.11.2022, V R 33/21, BFH/NV 2023 S. 477.
- ^[53] § 12 Abs. 2 Nr. 12 und Nr. 13 UStG.
- ^[54] Neufassung des § 24 Abs. 5 UStG.
- ^[55] § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. c UStG.
- ^[56] § 27 Abs. 22 UStG.
- ^[57] § 27 Abs. 22a UStG.
- ^[58] § 27 Abs. 22a UStG.
- ^[59] Bis 31.12.2024 führen Kleinunternehmer steuerpflichtige Umsätze aus, die Umsatzsteuer wird aber nicht erhoben.
- ^[60] § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.
- ^[61] Sollte Umsatzsteuer gesondert in einer Rechnung ausgewiesen werden, liegt ab 2025 ein unrichtiger Steuerausweis nach § 14c

- Abs. 1 UStG vor.
- [62] § 15a Abs. 1 ff. UStG.
- [63] § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. Nr. 2 UStG.
- [64] Dies gilt erstmals schon für die Jahressteuererklärung 2024.
- [65] Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Verfahren).
- [66] Ausschluss der Ausnahmeregelung nach § 1a Abs. 3 UStG.
- [67] § 1a Abs. 4 UStG.
- [68] § 18 Abs. 4a UStG.
- [69] § 34a Satz 1 UStDV.
- [70] § 34a Satz 3 UStDV.
- [71] § 19a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 UStG.
- [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.
- [78] § 19a Abs. 4 UStG.
- [79] § 34a UStDV.
- [80] Soweit keine andere Steuerbefreiung einschlägig ist.
- [81] § 4 Nr. 4a UStG.
- [82] § 5 UStG.
- [83] § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG.
- [84] § 22 UStG.
- [85] Ursprünglich sollte die Änderung auch schon zum 1.1.2026 erfolgen, aufgrund der Umstellungen im Zusammenhang mit der Einführung der E-Rechnung ist dies aber auf den 1.1.2028 verschoben worden.
- [86] Regelbesteuerung, sog. Sollbesteuerung nach § 16 Abs. 1 UStG.
- [87] § 20 UStG.
- [88] EuGH, Urteil v. 10.2.2022, C-9/20 (Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136), BFH/NV 2022 S. 399.
- [89] Neue Rechnungspflichtangabe ab dem 1.1.2028 in diesem Fall nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG.
- [90] Durchführungsbeschluss 2021/1778 des Rates v. 5.10.2021, ABl EU L 360/117.
- [91] Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz).
- [92] § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG.
- [93] Durchführungsbeschluss (EU) 2024/2680 des Rates v. 8.10.2024, ABl EU L v. 11.10.2024.
- [94] Durchführungsbeschluss (EU) 2024/2885 des Rates v. 5.11.2024, ABl EU L v. 13.11.2024.
- [95] Bisher: nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übertragen.
- [96] Vgl. Abschn. 15.2c UStAE. Zur Umsetzung und Änderung von Abschn. 15.2c UStAE vgl. auch BMF, Schreiben v. 17.5.2024, BStBl 2024 I S. 916.
- [97] § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.
- [98] BMF, Schreiben v. 6.11.2023, BStBl 2023 I S. 1985. Aufgrund der ab 2024 entfallenen Abgabepflichtung für Kleinunternehmer wurde die Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2024 (Vordruckmuster USt 2 E) mit BMF, Schreiben v. 17.6.2024, BStBl 2024 I S. 1048 angepasst. Der Erklärungs-vordruck 2024 wurde inhaltlich nicht geändert.
- [99] § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.
- [100] BMF, Schreiben v. 21.12.2023, BStBl 2024 I S. 90.
- [101] Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 und Nr. 21 UStG; Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG.
- [102] BMF, Schreiben v. 8.10.2024, BStBl 2024 I S. 1319.
- [103] § 17 UStG.
- [104] § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.
- [105] EuGH, Urteil v. 4.5.2023, C-516/21 (Y), BFH/NV 2023 S. 943. Nachfolgend BFH, Beschluss v. 17.8.2023, V R 7/23, BFH/NV 2023 S. 1386.
- [106] BFH, Beschluss v. 10.1.2024, XI R 11/23, BFH/NV 2024 S. 1021 – beim EuGH anhängig unter C-409/24 (J-GmbH); BFH, Beschluss v. 10.1.2024, XI R 13/23, BFH/NV 2024 S. 1028 – beim EuGH anhängig unter C-410/24 (Blapp); BFH, Beschluss v. 10.1.2024, XI R 14/23, BFH/NV 2024 S. 1030 – beim EuGH anhängig unter C-411/24 (D GmbH).
- [107] Beim EuGH anhängig unter C-375/24 (Keesing Deutschland).
- [108] BFH, Beschluss v. 20.6.2024, V R 30/23, BFH/NV 2024 S. 1305. Ein vergleichbares Verfahren unter V R 29/23 wurde vom BFH bis zur Entscheidung des EuGH ausgesetzt.
- [109] Beim EuGH anhängig unter C-565/24 (P-GmbH & Co. KG).
- [110] EuGH, Urteil v. 8.12.2022, C-378/21 (P-GmbH), BFH/NV 2023 S. 365.
- [111] Verwaltungsgerichtshof v. 14.12.2023, Ro 2023/13/0014.
- [112] Beim EuGH anhängig unter C-794/23 (P GmbH II).
- [113] BMF, Schreiben v. 27.2.2024, BStBl 2024 I S. 361. Vgl. auch Abschn. 14c.1 Abs. 1a und Abschn. 14c.2 Abs. 1a UStAE.
- [114] Beim BFH anhängig unter XI R 19/23.
- [115] BFH, Beschluss v. 3.4.2013, V B 125/12, BStBl 2013 II S. 973 sowie auch Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 4 UStAE.
- [116] FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.11.2022, 12 K 3098/19.
- [117] Beim BFH anhängig unter XI R 5/23 und XI R 36/22.
- [118] BMF, Schreiben v. 17.3.2022, BStBl 2022 I S. 330.
- [119] BMF, Schreiben v. 13.3.2023, BStBl 2023 I S. 404.
- [120] Dies sind insbesondere Hilfsorganisationen, Einrichtungen für geflüchtete Menschen und zur Versorgung Verwundeter sowie weitere öffentliche Institutionen.
- [121] Lieferung nach § 3 Abs. 1b UStG oder sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9a UStG.
- [122] § 3 Abs. 9a UStG.
- [123] § 15a UStG.
- [124] BMF, Schreiben v. 24.10.2023, BStBl 2023 I S. 1869.
- [125] EuGH, Urteil v. 1.12.2022, C-269/20 (S), UR 2023 S. 36.
- [126] BFH, Beschluss v. 26.1.2023, V R 20/22, BFH/NV 2023 S. 679.
- [127] EuGH, Urteil v. 11.7.2024, C-184/23 (S), BFH/NV 2024 S. 1127.
- [128] BFH, Beschluss v. 22.11.2022, XI R 17/20, BFH/NV 2023 S. 686.

- ^[129] EuGH, Urteil v. 25.4.2024, C-207/23 (Y-KG), BFH/NV 2024 S. 880; nachfolgend BFH, Urteil v. 4.9.2024, XI R 15/24.
- ^[130] EuGH, Urteil v. 16.4.2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), BFH/NV 2015 S. 941.
- ^[131] FG Münster, Urteil v. 6.4.2021, 5 K 3866/18 U, EFG 2021 S. 1238.
- ^[132] BFH, Urteil v. 7.12.2023, V R 15/21, BStBl 2024 II S. 503.
- ^[133] Niedersächsisches FG, Urteil v. 25.2.2021, 11 K 201/19, EFG 2021 S. 883.
- ^[134] BFH, Urteil v. 17.7.2024, XI R 8/21, BFH/NV 2024 S. 1397.
- ^[135] EuGH, Urteil v. 13.6.2019, C-420/18 (IO), BFH/NV 2019 S. 1053 sowie auch BFH, Urteil v. 27.11.2019, V R 23/19, BStBl 2021 II S. 542.
- ^[136] BMF, Schreiben v. 8.7.2021, BStBl 2021 I S. 919.
- ^[137] EuGH, Urteil v. 21.12.2023, C-288/22 (TP), DStRE 2024 S. 402.
- ^[138] § 3 Abs. 13 – 15 UStG.
- ^[139] § 3 Abs. 14 UStG.
- ^[140] EuGH, Urteil v. 18.4.2024, C-68/23 (M-GbR), BFH/NV 2024 S. 1047.
- ^[141] § 25b UStG.
- ^[142] EuGH, Urteil v. 8.12.2022, C-247/21 (Luxury Trust Automobil), BFH/NV 2023 S. 365.
- ^[143] BFH, Urteil v. 17.7.2024, XI R 35/22, BFH/NV 2024 S. 1401.
- ^[144] § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG.
- ^[145] § 3d Satz 1 UStG i.V.m. § 25b Abs. 2 UStG.
- ^[146] § 3d Satz 2 UStG, wenn der zweite Unternehmer seiner Meldepflicht nach § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG nachgekommen ist.
- ^[147] In Deutschland § 14a Abs. 7 UStG.
- ^[148] Auch sog. „Reemtsma-Anspruch“ aufgrund einer Grundsatzentscheidung des EuGH, Urteil v. 15.3.2007, C-35/05 (Reemtsma Cigarettenfabriken), BFH/NV Beilage 2007 S. 293.
- ^[149] BMF, Schreiben v. 12.4.2022, BStBl 2022 I S. 652.
- ^[150] EuGH, Urteil v. 7.9.2023, C-453/22 (Michael Schütte), BFH/NV 2023 S. 1391.
- ^[151] FG Münster, Urteil v. 23.1.2024, 15 K 2327/20 AO. Gegen das Urteil ist Revision beim BFH anhängig unter XI R 17/24.
- ^[152] EuGH, Urteil v. 5.9.2024, C-83/23 (H GmbH), BB 2024 S. 2133.
- ^[153] BFH, Urteil v. 9.12.2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. 53.
- ^[154] EuGH, Urteil v. 16.9.2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), UR 2020 S. 840.
- ^[155] BMF, Schreiben v. 24.1.2024, BStBl 2024 I S. 213.
- ^[156] Abschn. 15.2b Abs. 2a Satz 4 UStAE.
- ^[157] BMF, Schreiben v. 20.10.2022, BStBl 2022 I S. 1497 zur Vorsteueraufteilung bei Immobilien; BMF, Schreiben v. 18.11.2022, BStBl 2022 I S. 1590 zur Vorsteueraufteilung in besonderen Fällen.
- ^[158] BMF, Schreiben v. 13.2.2024, BStBl 2024 I S. 280.
- ^[159] EuGH, Urteil v. 16.6.2016, C-186/15 (Kreissparkasse Wiedenbrück), BFH/NV 2016 S. 1246.
- ^[160] EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-45/20 (E) und EuGH, Urteil v. 14.10.2021, C-46/20 (Z), BFH/NV 2021 S. 1629.
- ^[161] BFH, Urteil v. 4.5.2022, XI R 28/21, BStBl 2024 II S. 447; BFH, Urteil v. 4.5.2022, XI R 29/21, BStBl 2024 II S. 450 sowie BFH, Urteil v. 29.9.2022, V R 4/20, BStBl 2024 II S. 454.

- ^[162] Ein Zuordnungswahlrecht ergibt sich nur bei einer sowohl unternehmerischen als auch privaten Nutzung eines Gegenstands.
- ^[163] BMF, Schreiben v. 17.5.2024, BStBl 2024 I S. 916.
- ^[164] Abschn. 15.2c UStAE.
- ^[165] § 15 Abs. 1b UStG.



HAUFE.

Haufe Steuer Office

RUNDUM STARTKLAR FÜRS NEUE STEUERJAHR



Steuerfragen einfach klären

Mit CoPilot Tax erhalten Sie blitzschnell KI-gestützte Antworten auf Basis der rechtssicheren Inhalte von Haufe Steuer Office – inklusive Quellenangaben.



Effizient arbeiten

Nutzen Sie die smarten Tax Solutions SteuerBriefing, vGA Navigator, Umsatzsteuer Navigator und über 4.000 Arbeitshilfen, die Ihren Kanzleialltag spürbar erleichtern.



Alles im Blick

Auf den beliebten Steuer Office-Übersichtsseiten finden Sie alles Wichtige rund um den Jahreswechsel und die Jahresabschluss-Saison im Schnellzugriff.

Entdecken Sie jetzt die Highlights von Haufe Steuer Office für Ihren rundum erfolgreichen Jahreswechsel.

www.haufe.de/steuer-office