TREUCONDA
Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft
mbH Steuerberatungsgesellschaft

&

MAYRHOFER-GRIMM
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT 2025/2026

INFORMATIONEN FÜR BERATER UND MANDANTEN

MERKBLATT NR. 1779.3 | 12 | 2025

INHALT

Einleitung
1. Die gesetzlichen Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2025/2026
1.1 Allgemeines
1.2 Steueränderungsgesetz 2025
1.2.1 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
1.2.2 Sonderregelung bei Nutzung der zentralen Zollabwicklung
1.2.3 Anhebung der Umsatzgrenze zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23a UStG
1.3 Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung
1.3.1 Anpassung bei der Vorsteueraufteilung
1.3.2 Übergangsregelungen zum Steuerlager
1.4 Weitere Änderungen
1.4.1 Aufhebung der Freizone Cuxhaven
1.4.2 Ausblick zum 01.01.2028: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs ändert sich
1.5 Rückblick auf wichtige, seit 2025 neu geltende Regelungen
1.5.1 Die neue E-Rechnung
1.5.2 Die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung
1.5.3 Steuerbefreiung der Bildungsleistungen
2. Jahressteuererklärung 2025
3. Fristen und Nichtbeanstandungsregelungen 2025/2026
4. Wichtige gerichtliche Entscheidungen
4.1 Entscheidungen von EuGH und BFH
4.2 Wichtige offene Verfahren beim EuGH und BFH
5. Wichtige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung

EINLEITUNG

Jedes Jahr zum Jahreswechsel besteht die Chance, Sachverhalte des alten Veranlagungszeitraums noch einmal zu prüfen und sich gleichzeitig auf die Änderungen im neuen Jahr einzustellen. Obwohl der Jahreswechsel 2025/2026 – anders als im Vorjahr – nicht von Änderungen aufgrund neuer Gesetzesvorhaben geprägt ist, sind aufgrund der im Jahr 2025 in Kraft getretenen und der schon im Vorfeld für 2026 beschlossenen Änderungen etliche Punkte in der Praxis zu berücksichtigen. Auch die Rechtsprechung und die Veränderungen bei der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung müssen in diesem Zusammenhang beachtet werden.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen, die sich im Jahr 2025 ergeben haben, sowie Hinweise auf neue Vorschriften, die ab 2026 zu beachten sind bzw. auf die sich die Praxis mittelfristig vorbereiten muss. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt.

1. DIE GESETZLICHEN ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT 2025/2026

1.1 Allgemeines

Die **Änderungen im Umsatzsteuerrecht** waren im Jahr 2025 geprägt durch die zum 01.01.2025 in Kraft getretene Einführung der **neuen E-Rechnung**, der weitreichenden Reform der **Kleinunternehmerbesteuerung** sowie der Änderungen bei der Steuerbefreiung der **Bildungsleistungen**, die mit einer hohen Unsicherheit bei der praktischen Umsetzung einhergingen. Zu allen Änderungen hatte die **Finanzverwaltung** im Laufe des Jahres **umfassend Stellung** genommen, ohne alle offenen Fragen beantworten zu können.

Im Vergleich zu diesen Änderungen sind die in den **aktuellen Gesetzesvorhaben** geplanten Änderungen des Umsatzsteuerrechts von **geringerer Bedeutung**: Geplant sind Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2025 und durch das Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung.

1.2 Steueränderungsgesetz 2025

Durch das **Steueränderungsgesetz 2025**[1] wird zum einen der **Steuersatz** für die **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** dauerhaft abgesenkt, zum anderen wird eine im Zollrecht geregelte Entkopplung des Orts der Gestellung einer Ware von dem Ort der Abgabe der Zollanmeldung jetzt auch bei der Um-

1 *Das Steueränderungsgesetz 2025 ist am 04.12.2025 vom Bundestag in der vom Finanzausschuss leicht angepassten Fassung verabschiedet worden – BT-Drucks. 21/3104.*

© 12/2025 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen. Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.
Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

satzsteuer erfolgen. Im Finanzausschuss ist noch eine Anhebung der Umsatzgrenze für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23a UStG beschlossen worden.

1.2.1 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
Durch das Steueränderungsgesetz 2025 wird die **Absenkung des Steuersatzes auf 7 %** für die **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ab dem 01.01.2026** wieder – diesmal aber unbefristet – in § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG umgesetzt werden. Die Ermäßigung des Steuersatzes soll weiterhin **nur die Abgabe von Speisen**, nicht aber die von Getränken, betreffen. Damit würde sich dann nach endgültiger Verabschiedung durch den Bundesrat ab dem 01.01.2026 (wieder) die Unterscheidung zwischen der bisher auch schon begünstigten Abgabe von Speisen im Rahmen einer Lieferung und den Restaurantdienstleistungen erübrigen.

HINWEIS Der Bundesrat hatte in einer Stellungnahme u. a. eine Kompensation der auf die Länder und Kommunen entfallenden Steuerausfälle gefordert, andererseits aber angeregt, nicht nur die Speisen, sondern auch die Getränke[2] dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung beide Vorschläge abgelehnt.

Die Ermäßigung betrifft nicht nur die klassischen Angebote in **Restaurants**, sondern auch in **Kantinen** oder bei der Abgabe von Speisen (soweit sie bisher als nicht begünstigte Dienstleistung angesehen wurde) in **Schulen oder Kitas**.

Problematisch ist wegen der weiterhin von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommenen Abgabe von Getränken die **Aufteilung von Pauschalangeboten**, die sowohl Getränke als auch Speisen beinhalten. Grundsätzlich müsste hier nach der Rechtsprechung des BFH[3] die jeweils einfachstmögliche Aufteilungsmethode zur Anwendung kommen – in aller Regel eine Aufteilung anhand der jeweiligen Einzelverkaufspreise.

Die Finanzverwaltung[4] hatte bei der 2020 temporär eingefügten Steuersatzermäßigung aufgrund der befristeten Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen für **Pauschalangebote eine Vereinfachungsregelung** veröffentlicht. Bei Kombiangeboten, die sowohl Speisen als auch Getränke zu einem Pauschalpreis beinhalten (z. B. Buffet, All-Inclusive-Angebote), wurde es nicht beanstandet, wenn der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wurde.

Darüber hinaus passte die Finanzverwaltung 2020 den Prozentsatz für das sog. **Business-Package** (Servicepauschale) an.[5] Für die im Hotelgewerbe üblichen, nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Angebote (z. B. Frühstück, Sauna, Parkplatz etc.) konnten zuvor (und aktuell wieder) pauschal 20 % des Pauschalpreises für die regelbesteuerten Leistungen angesetzt werden. Da im Zusammenhang mit dem Frühstück zumindest ein Teil des Frühstücks durch die Absenkung des Steuersatzes für die Abgabe von Speisen auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, hatte die Finanzverwaltung dieses Business-Package auf 15 % des Pauschalpreises herabgesetzt. Hoteliers konnten im Rahmen einer allgemeinen Aufteilung 15 % des Pauschalpreises dem Regelsteuersatz unterwerfen und auf den Rest den ermäßigten Steuersatz anwenden. Es ist damit zu rechnen (es steht aber noch nicht sicher fest), dass die Finanzverwaltung nach Verabschiedung der unbefristeten Absenkung des Steuersatzes durch § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG diese Regelungen wieder anwenden wird.

HINWEIS Eine Herausforderung ergibt sich für die Gastronomie für die Silvesternacht, in der erfahrungsgemäß viele Anbieter mitternachtsüberschreitende Angebote machen. Es wird erstmals eine – zumindest bei der Abgabe von Speisen – Absenkung des Steuersatzes zu diesem Zeitpunkt kommen.[6] Eine Abgrenzung (und auch eine technische Umstellung von Kassensystemen im laufenden Betrieb) wird in der Praxis schwierig sein. Die Finanzverwaltung hatte es in der Vergangenheit bei einem Steuersatzwechsel zum Jahreswechsel (dies waren aber immer Steuersatzerhöhungen) zugelassen, dass in der gesamten Silvesternacht noch der alte Steuersatz angewendet wird. Dies wird bei der geplanten Steuersatzsenkung zwar nicht unbedingt im wirtschaftlichen Interesse des leistenden Unternehmers liegen, eine andere Handhabung wird aber praktisch kaum zu realisieren sein – dass die Finanzverwaltung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Speisen schon in der gesamten Silvesternacht ermöglicht, scheint wenig wahrscheinlich. Bei Pauschalangeboten, die umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung darstellen, ist im Regelfall davon auszugehen, dass die Leistung dann erbracht ist, wenn sie abgeschlossen ist. In Abhängigkeit der Art des jeweiligen Umsatzes muss jeder Anbieter prüfen, welche Konsequenzen sich für ihn ergeben.

Eine weitere Konsequenz wegen des unterschiedlichen Steuersatzes bei Getränken und Speisen ergibt sich ab dem 01.01.2026, dass **Gutscheine** in der Gastronomie teilweise nun (wieder) anders zu beurteilen sind, als bis zum 31.12.2025. Gutscheine, die für Speisen und Getränke im Restaurant eingesetzt werden können (inhouse), stellen wegen des noch nicht feststehenden Steuersatzes ab 2026 **Mehrzweckgutscheine**[7] dar, während es sich bis 31.12.2025 um Einzweckgutscheine[8] handelte.

HINWEIS Ein Mehrzweckgutschein stellt bei Ausgabe lediglich den Umtausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels dar und führt erst bei tatsächlicher Einlösung zu einer Umsatzsteuerentstehung. Bei einem Einzweckgutschein muss schon bei Ausgabe des Gutscheins (und jeder weiteren Übertragung) die Leistung der Umsatzsteuer unterworfen werden. Bei Nichteinlösung kommt es zu keiner Steuererstattung.

1.2.2 Sonderregelung bei Nutzung der zentralen Zollabwicklung
Neu eingeführt wird **zum 01.01.2026** in § 21b UStG eine besondere Regelung, die umsatzsteuerrechtlich eine **Sonderregelung des unionsweiten Zollkodex** umsetzen soll. Nach **Art. 179 UZK**[9] können die Zollbehörden einer Person auf Antrag bewilligen, bei der Zollstelle, die für den Ort zuständig ist, an dem die Person ansässig ist, eine Zollanmeldung für Waren abzugeben, die bei

2 Unionsrechtlich wäre aber die Begünstigung alkoholischer Getränke ausgeschlossen.
3 BFH, Beschluss v. 03.04.2013, V B 125/12, BStBl. II 2013, 973 sowie BFH, Urteil v. 22.01.2025, XI R 19/23, BStBl. II 2025, 583.
4 BMF, Schreiben v. 02.07.2020, BStBl. I 2020, 610.
5 Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE.
6 Die Absenkung des Steuersatzes bei den Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen zum 01.07.2020 erfolgte nicht in einer solchen exponierten Nacht und aufgrund der Corona-Pandemie sowieso in einer Zeit geringer Angebote.
7 § 3 Abs. 15 UStG – bei Mehrzweckgutscheinen stehen entweder der Ort der Leistung oder der genaue Steuersatz bei Ausgabe des Gutscheins noch nicht fest.
8 § 3 Abs. 14 UStG – bei Einzweckgutscheinen müssen sowohl der Ort der Leistung als auch der genaue Steuersatz bei Ausgabe des Gutscheins feststehen.
9 Zollkodex der Union.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

einer anderen Zollstelle gestellt[10] werden. Damit können **nicht im Inland ansässige Personen** in ihren **Heimatstaaten** eine **Zollanmeldung** für Waren abgeben, die **im Inland eingeführt** werden und zu einer steuerbaren Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG im Inland führen. Die sich daraus ergebenden nationalen Folgen werden in § 21b UStG geregelt:

- In § 21b Abs. 1 UStG wird der **Ort der Entstehung der EUSt** geregelt. Soweit es sich um gestellungspflichtige Gegenstände handelt, entsteht die EUSt am Ort der Gestellung, bei nicht gestellungspflichtigen Gegenständen entsteht die EUSt an dem Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung durch den anderen Mitgliedstaat im Inland befinden.
- In § 21b Abs. 2 UStG wird geregelt, dass die **Festsetzung und Erhebung der EUSt** in diesen Fällen durch das jeweilige Hauptzollamt im Inland erfolgt.
- § 21b Abs. 3 UStG regelt die **Wirkung** der in einem anderen Mitgliedstaat abgegebenen Zollanmeldung. Sie wirkt als Steuererklärung, wenn die Anmeldung der zuständigen Zollbehörde im Inland übermittelt und erfasst wurde, alle für die Festsetzung der EUSt maßgeblichen Angaben darin enthalten sind und ein Zahlungsaufschub nach Art. 110 UZK bewilligt wurde. Ansonsten ist eine Steuererklärung bei der zuständigen Zollstelle im Inland abzugeben.
- Der **Steuerbescheid** ist nach § 21b Abs. 4 UStG auf **elektronischem Weg** zu erteilen oder durch Bereitstellung zum **Datenabruf**[11] bekannt zu geben.

1.2.3 Anhebung der Umsatzgrenze zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23a UStG

Bestimmte **begünstigte Körperschaften**, Personenvereinigungen und Vermögensmassen[12] ohne Buchführungsverpflichtung können nach § 23a Abs. 1 UStG eine Pauschalierung ihrer Vorsteuerbeträge vornehmen. In diesen Fällen können 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes als Vorsteuer pauschal geltend gemacht werden.

HINWEIS Da diese Unternehmer für ihre Umsätze im Regelfall den ermäßigten Steuersatz[13] anwenden können, ergibt sich damit im Ergebnis ein pauschaler Vorsteuerabzug in gleicher Höhe, wie Umsatzsteuer geschuldet wird, sodass die Zahllast regelmäßig 0 € beträgt.

Voraussetzung für die Anwendung des Durchschnittssteuersatzes für die Vorsteuerpauschalierung ist, dass der **steuerpflichtiger Umsatz**[14] im vorangegangenen Kalenderjahr 45.000 € nicht überstiegen hat.[15] Die **Umsatzgrenze** wird zum 01.01.2026 auf **50.000 € angehoben**.

HINWEIS Die Anhebung der Umsatzgrenze in § 23a Abs. 2 UStG steht im Zusammenhang mit der Anhebung der Umsatzgrenze in § 67a Abs. 1 Satz 1 AO, nach der **sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb** sind, wenn die Einnahmen einschl. Umsatzsteuer insg. (ab 01.01.2026) 50.000 €[16] im Jahr nicht übersteigen.

10 *Gestellung ist die Mitteilung an die Zollbehörden, dass Waren bei der Zollstelle oder einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eingetroffen sind.*
11 *§ 122a AO.*
12 *Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.*
13 *§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG.*
14 *Ausgenommen ist davon die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb.*
15 *§ 23a Abs. 2 UStG.*
16 *Bis 31.12.2025: 45.000 €.*

1.3 Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung

1.3.1 Anpassung bei der Vorsteueraufteilung

Durch das Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung[17] wird eine erneute Anpassung bei der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG – diesmal ausdrücklich bezogen auf die **Vorsteueraufteilung bei Immobilien** – vorgenommen werden.

HINWEIS Eine Anpassung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG war schon zum 06.12.2024 durch das Jahressteuergesetz 2024 vorgenommen worden. Jetzt wird ein neuer Satz 4 in § 15 Abs. 4 UStG mit aufgenommen.

Der **EuGH**[18] hatte in der Vergangenheit mehrfach zur Frage der Vorsteueraufteilung Stellung genommen. Die bis 05.12.2024 in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG enthaltene Regelung, dass eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel nur dann zulässig ist, wenn kein anderer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist, war insoweit unionsrechtlich auszulegen und so nicht mehr haltbar. Die **Finanzverwaltung** hatte daraufhin – insb. zur Frage der Vorsteueraufteilung bei vorsteuerabzugsschädlicher und vorsteuerabzugsberechtigender Verwendung von Immobilien[19] – zur Methode der Vorsteueraufteilung nach der aktuellen Rechtsprechung Stellung genommen. Ein umsatzbezogener Aufteilungsmaßstab ist danach nur zulässig, wenn keine präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.

Der Gesetzgeber hatte diese **Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024** mit Wirkung zum 06.12.2024 auch in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG vollzogen. Darüber hinaus war der Begriff „zuzurechnen" durch den präziseren Begriff „zuzuordnen" ersetzt worden.

HINWEIS Da die Finanzverwaltung die sich aus der Rechtsprechung ergebenden Änderungen schon vorher in den UStAE übernommen hatte und damit die Rechtsprechung von EuGH und BFH „offiziell" anwendete, war mit der gesetzlichen Anpassung im Dezember 2024 keine praktische Auswirkung verbunden gewesen.

Jetzt wird – mit Wirkung vom **Tag nach Verkündung des Gesetzes – ein neuer Satz 4 in § 15 Abs. 4 UStG** eingefügt: „Für Grundstücke ist dabei eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen vorzunehmen, es sei denn, eine andere Methode führt zu einer demgegenüber präziseren wirtschaftlichen Zuordnung". Dieser Satz wird ausdrücklich zur **Vorsteueraufteilung** bei vorsteuerabzugsberechtigend und vorsteuerabzugsschädlich genutzten **Gebäuden** neu aufgenommen.

17 *Das Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung ist am 13.11.2025 in der vom Finanzausschuss des Bundestags (Beschlussempfehlung v. 06.11.2025, BT-Drucks. 21/2670) vorgelegten Fassung verabschiedet worden.*
18 *EuGH, Urteil v. 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt, BFH/PR 2013, 22 sowie EuGH, Urteil v. 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, BFH/NV 2016, 1245.*
19 *Vgl. insb. Abschn. 15.17 UStAE.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Nach der Gesetzesbegründung sollen dadurch die Regelungen nunmehr hinsichtlich der **Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken** weiter **präzisiert** werden. Durch diese Präzisierung soll ausdrücklich geregelt werden, dass bei der Vorsteueraufteilung im Zusammenhang mit Grundstücken vorrangig eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen vorzunehmen ist. Dies umschreibt den Flächenschlüssel, der in diesen Fällen die grundsätzlich vorzugswürdige Aufteilungsmethode ist. Sollte im Einzelfall eine andere Aufteilungsmethode zu einem (noch) präziseren wirtschaftlichen Ergebnis führen, kann stattdessen auch diese angewandt werden. So soll auch den in der Literatur geäußerten Befürchtungen begegnet werden, dass die Änderungen mit dem Jahressteuergesetz 2024 hinsichtlich der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken nicht eindeutig genug gewesen sein könnten.

Ob dadurch die Möglichkeit eingeschränkt wird, die nach der Rechtsprechung des BFH[20] mögliche Aufteilung nach einem objektbezogenen Umsatzschlüssel vorzunehmen, wenn dies zu einem präziseren Ergebnis führt, muss abgewartet werden. Die Deutsche Industrie- und Handelskammer[21] befürchtet eine solche Einschränkung jedenfalls. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung keine neuen (strengeren) Vorgaben zum Nachweis einer präziseren Aufteilungsmethode macht.

1.3.2 Übergangsregelungen zum Steuerlager

Durch die sog. 2. Vereinfachungsrichtlinie[22] der EU waren in das Unionsrecht Rahmenbedingungen zur Gewährung einer Steuerbefreiung für bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit einem von jedem EU-Mitgliedstaat selbst zu definierenden **Umsatzsteuerlager** festgesetzt worden. Durch die Regelung sollte eine Gleichbehandlung von bestimmten Unionswaren mit Drittlandswaren in Zolllagern erreicht werden. Sie wurde **zum 01.01.2004** – insb. in § 4 Nr. 4a UStG, allerdings mit entsprechenden Folgeregelungen – **in Deutschland umgesetzt**.

Die **Steuerlagerregelung** ist durch das Jahressteuergesetz 2024 **mit Wirkung zum 01.01.2026 ersatzlos aufgehoben** worden. Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Umsatzsteuerlagerregelung für nur wenige Wirtschaftsbeteiligte im Verhältnis zu dem damit verbundenen erheblichen Verwaltungsaufwand war die Regelung häufig kritisiert worden. Die Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung setzt eine diesbezügliche Empfehlung des Bundesrechnungshofs in seiner Prüfung „Risiken im Zusammenhang mit Umsatzsteuerlagern“ um.[23]

Allerdings war bei der Aufhebung der Regelungen zum Steuerlager 2024 **versäumt** worden, für die zum 31.12.2025 im Steuerlager vorhandenen Gegenstände eine **Übergangsregelung** zu schaffen. Der Bundesrat hatte in seiner Empfehlung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung eine Übergangsregelung angemahnt. Von der Bundesregierung wurde dieser Vorschlag in ihrer Gegenäußerung[24] positiv aufgegriffen. In der vom Bundestag am 13.11.2025 verabschiedeten Fassung des Gesetzes ist jetzt eine **Übergangsregelung**[25] **aufgenommen** worden, nach der für die vor dem 01.01.2026 steuerfrei ausgeführten Umsätze nach § 4 Nr. 4a Satz 1 UStG die gesamten Regelungen zum Steuerlager in der Fassung vom 31.12.2025 bis zur jeweiligen Auslagerung weiter gelten; dies betrifft sowohl die Auslagerung, den Vorsteuerabzug, aber auch die Haftung des Lagerhalters.

HINWEIS Weiterhin ist geregelt worden, dass alle bis zum **30.12.2029** sich noch in einem (ehemaligen) Steuerlager befindlichen Wirtschaftsgüter mit Ablauf dieses Stichtags **als ausgelagert gelten**.[26]

1.4 Weitere Änderungen

1.4.1 Aufhebung der Freizone Cuxhaven

Durch das Gesetz zur Aufhebung der Freizone Cuxhaven und zur Änderung weiterer Vorschriften soll **zum 01.01.2027** die **Freizone des Hafens Cuxhaven** („Freihafen Cuxhaven“) **aufgehoben** werden.[27] Die Niedersachsen Ports GmbH & Co.KG als Betreiberin der Freizone Cuxhaven hat die Aufhebung des Freizonenstatus beantragt, da das wirtschaftliche Bedürfnis für die Aufrechterhaltung der Freizone in keinem sinnvollen Verhältnis zum administrativen und personellen Aufwand der Wirtschaftsbeteiligten und der Zollverwaltung steht.

HINWEIS Der „vorletzte“ deutsche Freihafen Cuxhaven sollte eigentlich schon zum 01.01.2026 aufgehoben werden. Der alte Gesetzentwurf der vorigen Regierung wurde aber vom früheren Parlament nicht mehr verabschiedet und musste jetzt neu aufgenommen werden (sog. Diskontinuitätsprinzip).

Nach Verabschiedung des Gesetzes zur Aufhebung des Freihafens Cuxhavens wird es **ab dem 01.01.2027** nur noch einen **Freihafen in Bremerhaven** geben.

HINWEIS Ab dem 01.01.2027 werden Lieferungen über den Hafen von Cuxhaven nur noch unter den allgemeinen Bedingungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei sein. Lieferungen in das (ehemalige) Freihafengebiet von Cuxhaven sind (voraussichtlich) ab dem 01.01.2027 nicht mehr steuerfrei.

1.4.2 Ausblick zum 01.01.2028: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs ändert sich

Obwohl es noch einige Zeit hin ist, sollte schon jetzt vorausschauend berücksichtigt werden, dass sich **zum 01.01.2028** der **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs** zum Teil ändert und dadurch grundlegende Änderungen in der Buchhaltung erforderlich sind.

Derzeit ist es für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers unerheblich, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten („Sollbesteuerung“) oder nach vereinnahmten Entgelten („Istbesteuerung“) berechnet. Da dies nicht mit den Regelungen der MwStSystRL[28] vereinbar ist, wurde zum 01.01.2028 § 15 Abs. 1 UStG angepasst: Ab diesem Zeitpunkt kann der **Leistungsempfänger** den **Vorsteuerabzug** aus erhaltenen Leistungen und nach Rechnungsvorlage erst – und auch nur insoweit – vornehmen, **wie er Zahlung geleistet hat**, wenn der **leistende Unternehmer die Istbesteuerung** anwendet.[29] Soweit der leistende Unternehmer die Sollbesteuerung anwendet,

20 BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09, BStBl. II 2022, 736.
21 Stellungnahme der Deutschen Industrie- und Handelskammer v. 15.07.2025 zum Referentenentwurf.
22 Richtlinie 95/7/EWG des Rates vom 10.04.1995.
23 Gem. Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2024.
24 BT-Drucks. 21/1930.
25 § 27 Abs. 40a Satz 1 UStG.
26 § 27 Abs. 40a Satz 2 UStG.
27 Das Gesetz zur Aufhebung der Freizone Cuxhaven und zur Änderung weiterer Vorschriften liegt derzeit in einem Regierungsentwurf vom 06.10.2025 vor, BT-Drucks. 21/1975.
28 Vgl. dazu EuGH, Urteil v. 10.02.2022, C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße, BFH/NV 2022, 399.
29 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b UStG in der ab dem 01.01.2028 geltenden Fassung.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

verbleibt es für den Leistungsempfänger für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei den bisherigen Regelungen.

HINWEIS Damit der Leistungsempfänger auch weiß, dass der leistende Unternehmer die Istbesteuerung anwendet, muss ab dem 01.01.2028 der leistende Unternehmer in seiner Rechnung darauf hinweisen.[30] Derzeit liegen noch keine Aussagen vor, ob der Leistungsempfänger einen Vertrauensschutz hat, wenn der leistende Unternehmer diesen Hinweis unterlässt – es soll dazu voraussichtlich eine Verwaltungsanweisung geben (obwohl dazu eigentlich eine gesetzliche Regelung notwendig wäre).

1.5 Rückblick auf wichtige, seit 2025 neu geltende Regelungen

Die **wesentlichen Veränderungen** im Umsatzsteuerrecht zum 01.01.2025 konnten aus Sicht der Praxis in drei Punkte aufgeteilt werden:

1. Einführung der neuen **E-Rechnung** mit den Übergangsregelungen,
2. Reform der nationalen **Kleinunternehmerbesteuerung** und erstmalige Einführung einer unionsgrenzüberschreitenden Kleinunternehmerbesteuerung sowie
3. Veränderungen der Voraussetzungen der **Steuerbefreiung im Bildungsbereich**.

In allen Fällen hat sich mittlerweile die Finanzverwaltung – zu den E-Rechnungen sogar mehrfach – geäußert und etliche für die Praxis wichtige Aussagen getätigt, ohne allerdings alle offenen Fragen abschließend und zufriedenstellend zu beantworten.

1.5.1 Die neue E-Rechnung

HINWEIS Die Finanzverwaltung hat zu den Neuregelungen zur E-Rechnung in zwei umfangreichen Schreiben Stellung genommen. In einem ersten Schreiben[31] hatte sich die Finanzverwaltung schon vor dem Inkrafttreten der Regelung zum 01.01.2025 umfangreich geäußert. In einem zweiten Schreiben[32] wurden Fehler des ersten Schreibens beseitigt sowie der UStAE umfassend an die neuen Regelungen angepasst.

Seit dem 01.01.2025 müssen für Umsätze **zwischen inländischen Unternehmern** E-Rechnungen ausgestellt werden, wenn es sich um im Inland **steuerbare Leistungen** handelt, die auch **nicht nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfrei** sind. Insbesondere sind in diesem Zusammenhang die folgenden Punkte zu beachten:

- Eine **E-Rechnung** ist eine in einem **maschinenlesbaren Format**[33] (als reine XML-Rechnung – z. B. als X-Rechnung – oder als hybride Rechnung mit einem maschinen- und einem menschenlesbaren Teil – z. B. als ZUGFeRD-Rechnung) erstellte, übermittelte und dem Grunde nach elektronisch verarbeitbare Rechnung. Eine reine PDF-Rechnung ohne maschinenlesbaren XML-Teil ist keine elektronische Rechnung mehr.
- **Kleinunternehmer** müssen keine E-Rechnung erteilen, dürfen dies aber. Ebenso müssen **Kleinbetragsrechnungen**[34] oder **Fahrausweise**[35] nicht als E-Rechnungen erstellt werden.
- Alle **Unternehmer** (auch Kleinunternehmer, Unternehmer, die nur steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführen wie z. B. Vermieter[36] oder im medizinischen Bereich[37] tätige Unternehmer) müssen seit dem 01.01.2025 – **ohne Übergangsregelung** – in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen[38] und zu **archivieren**. E-Rechnungen müssen mind. **8 Jahre**[39] lang in der erhaltenen Form **digital aufbewahrt** werden.
- Für die **Ausstellung** von E-Rechnungen gibt es **Übergangsregelungen**.[40] Jeder Unternehmer kann – in jedem Einzelfall – bis Ende 2026[41] (Leistungserbringung und Rechnungsausstellung bis zu diesem Zeitpunkt) entscheiden, ob er mit einer E-Rechnung abrechnet oder nicht.
- Nach Ablauf der Übergangsfristen stellt nur die E-Rechnung die ordnungsgemäße Rechnung dar, die den **Vorsteuerabzug** sichert. Die Finanzverwaltung sieht aber auch eine sonstige Rechnung[42] – soweit sie ansonsten vollständig ist – als ein Dokument an, aus dem ggf. die für den Vorsteuerabzug notwendigen Informationen zu entnehmen sind.

HINWEIS Die Hälfte der regulären Übergangszeit ist mittlerweile fast abgelaufen. Je nach Belegumfang sollte jetzt – soweit noch nicht geschehen – die Umstellung in Angriff genommen werden. Zwar muss eine E-Rechnung auf der Empfängerseite nicht elektronisch weiterverarbeitet werden (die E-Rechnung muss nur entsprechend archiviert werden), ab einem bestimmten Belegvolumen ist dies aber sinnvoll. Die Einbindung in ein Tax-Compliance-System ist ebenfalls je nach Unternehmensgröße zu empfehlen. Im Zusammenhang mit der E-Rechnung hat die Finanzverwaltung betont, dass die Validierung der Eingangsrechnung für die Sicherung des Vorsteuerabzugs wichtig ist. Dazu muss dann auch das jeweilige Validierungsergebnis dokumentiert werden. Die entsprechenden Anpassungen müssen gut geplant werden, was eines ausreichenden zeitlichen Vorlaufs bedarf.

1.5.2 Die Reform der Kleinunternehmerbesteuerung

HINWEIS Die zum 01.01.2025 in Kraft getretenen Veränderungen bei der nationalen Kleinunternehmerbesteuerung und die erstmals mögliche grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung in der Europäischen Union sind von der Finanzverwaltung[43] mit einer umfassenden Anpassung des UStAE begleitet worden.

Die **nationale Kleinunternehmerbesteuerung** ist zum 01.01.2025 umfassend geändert worden. Auswirkungen haben sich dadurch nicht nur für die bisher typischen Kleinunternehmersachverhalte ergeben, auch muss jetzt bei **Neugründungen** anders geprüft werden, als dies früher üblich war. Auch ist seit 2025 ein **unterjähriger Wechsel** zwischen Kleinunternehmerbesteuerung und Regelbesteuerung möglich, was für die Betroffenen erhebliche Risiken nach sich zieht. Insbesondere sind in diesem Zusammenhang die folgenden Punkte zu beachten:

30 *§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG in der ab dem 01.01.2028 geltenden Fassung.*
31 *BMF, Schreiben v. 15.10.2024, BStBl. I 2024, 1320.*
32 *BMF, Schreiben v. 15.10.2025, BStBl. I 2025, 1806.*
33 *Entsprechend der europäischen Norm EN 16931 oder einem dazu interoperablen Format.*
34 *Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 250 €, § 33 UStDV.*
35 *§ 34 UStDV.*
36 *Vermieter führen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfreie Umsätze aus.*
37 *Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG.*
38 *Dazu reicht ein einfaches E-Mail-Postfach aus.*
39 *§ 14b Abs. 1 UStG.*
40 *§ 27 Abs. 38 UStG.*
41 *Für Unternehmer, deren Gesamtumsatz im Jahr 2026 nicht mehr als 800.000 € betragen hat, verlängert sich die Frist bis 31.12.2027.*
42 *Auf Papier oder in einem nicht den Vorgaben entsprechenden maschinenlesbaren Format.*
43 *BMF, Schreiben v. 18.03.2025, BStBl. I 2025, 742.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

- Kleinunternehmer ist, wer im **Vorjahr** einen **Gesamtumsatz**[44] von **nicht mehr als 25.000 €**[45] realisiert hat. Liegt diese Voraussetzung vor, sind – soweit nicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet wird – im folgenden Kalenderjahr die Umsätze nach § 19 Abs. 1 UStG steuerfrei. Mit dem Umsatz im Folgejahr, mit dem die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € überschritten wird, wechselt der Kleinunternehmer automatisch in die Regelbesteuerung.

  HINWEIS Der Gesamtumsatz berechnet sich nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung). Wenn im laufenden Kalenderjahr die Grenze von 100.000 € mit den vereinnahmten Beträgen überschritten wird, unterliegt schon der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, in vollem Umfang der Regelbesteuerung.

- **Unternehmensgründer** starten – soweit nicht auf die Anwendung verzichtet wird – immer als Kleinunternehmer. Der Wechsel in die Regelbesteuerung erfolgt dann, wenn im Gründungsjahr die Gesamtumsatzgrenze von 25.000 € überschritten wird.
- Kleinunternehmer führen **steuerfreie Umsätze** aus, für Vorbezüge sind sie vom **Vorsteuerabzug ausgeschlossen**. Gesetzlich sind Kleinunternehmer nicht verpflichtet, Voranmeldungen oder Jahressteuererklärungen abzugeben, die Finanzverwaltung kann sie aber individuell dazu auffordern.

  HINWEIS Soweit die Voraussetzungen vorliegen, schulden Kleinunternehmer für bezogene Leistungen auch Umsatzsteuer im „Reverse-Charge-Verfahren" (insb. bei Leistungsbezug elektronisch ausgeführter sonstiger Leistungen durch ausländische Unternehmer[46]). Da der Kleinunternehmer in diesem Fall keinen Vorsteuerabzug hat, kommt es zu einer tatsächlichen Steuerzahllast.

- Die Finanzverwaltung[47] hat ausdrücklich klargestellt, dass bei einem **Übergang von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung** für Leistungsbezüge, die noch während der Kleinunternehmerbesteuerung erfolgten, der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG auch dann ausgeschlossen ist, wenn die bezogenen Leistungen erst nach dem Wechsel in die Regelbesteuerung verwendet werden. Es kann dann nur unter den Voraussetzungen der **Vorsteuerberichtigung** – insb. der Bagatellgrenzen[48] – eine Anpassung vorgenommen werden. Dies gilt umgekehrt aber auch bei einem Wechsel von der Regelbesteuerung zur Besteuerung als Kleinunternehmer.

  HINWEIS Eine substanzielle Änderung hat die Finanzverwaltung bei Anzahlungen und dem Vorsteuerabzug vorgenommen. Während bisher bei Anzahlungen vor Wechsel in die Regelbesteuerung der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung in der ersten Voranmeldung der Regelbesteuerung vorgenommen werden konnte[49], soll ein Vorsteuerabzug jetzt[50] nur über die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG möglich sein. Für den umgekehrten Fall des Wechsels von der Regelbesteuerung in die Kleinunternehmerbesteuerung gilt dies entsprechend.

- Unternehmer können **auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichten**, dies **bindet sie für 5 Jahre**.[51] Der Verzicht ist **fristgebunden** und kann nur bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs ausgeübt werden (z. B., wenn für 2025 auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet werden soll, muss dies bis spätestens 28.02.2027 gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt werden). Der Verzicht ist **unwiderruflich** und kann frühestens nach Ablauf von 5 Jahren widerrufen werden. Der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung endet nicht automatisch nach Ablauf der 5 Jahre, sondern erst, wenn der Verzicht gegenüber dem zuständigen Finanzamt widerrufen wird.

  HINWEIS Der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann nur mit Wirkung von Beginn eines folgenden Kalenderjahrs (nach Ablauf der 5-jährigen Bindungsfrist) widerrufen werden. Wenn – nach Ablauf von mind. 5 Jahren – ein Unternehmer wieder in die Kleinunternehmerbesteuerung zum 01.01.2026 zurückkehren möchte, muss der Widerruf des Verzichts bis zum 31.12.2025 beim zuständigen Finanzamt eingegangen sein. Problem ist, dass in diesen Fällen teilweise zum Zeitpunkt der Abgabe des Widerrufs noch gar nicht feststeht, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung überhaupt vorliegen (da der tatsächliche Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs noch gar nicht abschließend bekannt ist).

Erstmals 2025 eingeführt wurde die Möglichkeit, dass Unternehmer auch **in anderen Mitgliedstaaten** die dort geltende Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen können (**internationale Kleinunternehmerbesteuerung**). Dazu müssen sie in ihrem Heimatland nicht Kleinunternehmer sein! Die wichtigsten Voraussetzungen sind:

- Der Unternehmer hat im vorangegangenen Kalenderjahr und bisher im laufenden Kalenderjahr einen **Gesamtumsatz**[52] von **nicht mehr als 100.000 €** in der **gesamten Europäischen Union** erzielt.
- Der Unternehmer erfüllt die **nationalen Voraussetzungen** für die Anwendung der **Kleinunternehmerbesteuerung** in dem Land, in dem der Umsatz ausgeführt wurde.[53]

44 *Vgl. dazu § 19 Abs. 2 UStG – dazu gehören insb. die im Inland steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen, soweit sie nicht nach § 4 Nr. 11 ff. UStG steuerfrei sind.*
45 *Netto, eine Umsatzsteuer ist nicht fiktiv hinzuzurechnen.*
46 *§ 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.*
47 *BMF, Schreiben v. 10.11.2025, BStBl. I 2025, 1854.*
48 *§ 44 Abs. 1 und Abs. 2 UStDV. Insbesondere muss für das Berichtigungsobjekt eine Umsatzsteuer von mehr als 1.000 € entstanden sein.*
49 *Abschn. 15.3 Abs. 2 UStAE in der bis zum 10.11.2025 geltenden Fassung.*
50 *Abschn. 15.3 Abs. 2 UStAE in der ab dem 11.11.2025 durch das Schreiben v. 10.11.2025 geänderten Fassung.*
51 *§ 19 Abs. 3 UStG.*
52 *Nach Art. 288 MwStSystRL.*
53 *Die nationalen Grenzen für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung sind unterschiedlich. So kann z. B. die in Deutschland maßgebliche Gesamtumsatzgrenze für das Vorjahr von 25.000 € von dem jeweiligen Mitgliedstaat bis zu 85.000 € festgelegt werden.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

- Der deutsche Unternehmer hat sich beim BZSt[54] für ein **besonderes Meldeverfahren angemeldet** und hat eine **Kleinunternehmer-Identifikationsnummer**[55] erhalten.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird die Leistung des Unternehmers in dem **anderen Mitgliedstaat steuerfrei ausgeführt**, eine Umsatzsteuer wird weder im Inland noch in dem anderen Mitgliedstaat geschuldet. Der Unternehmer muss lediglich vierteljährlich eine Umsatzmeldung beim BZSt unter seiner Kleinunternehmer-Identifikationsnummer abgeben.

HINWEIS Die Möglichkeit der grenzüberschreitenden Kleinunternehmerbesteuerung hat zwar einige bürokratische Hürden (Beratung, Prüfung, Meldeverfahren). Wenn die Voraussetzungen vorliegen, ist dies aber eine durchaus interessante Gestaltungsmöglichkeit.

1.5.3 Steuerbefreiung der Bildungsleistungen

HINWEIS Die zum 01.01.2025 in Kraft getretenen Änderungen der Steuerbefreiung bei den Bildungsleistungen hat in dieser Branche zum 01.01.2025 für erhebliche Unruhe gesorgt. Erst Ende Oktober 2025 hatte sich die Finanzverwaltung[56] mit einem umfassenden BMF-Schreiben dazu geäußert, den UStAE angepasst und eine lange Übergangsregelung bis 31.12.2027 gewährt.

Zum 01.01.2025 sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen durch das Jahressteuergesetz 2024 geändert worden. Im Mittelpunkt der Änderungen standen die **Fortbildungsleistungen** (berufliche Fortbildung etc.). Diese bis Ende 2024 regelmäßig steuerpflichtig ausgeführten Leistungen sind **seit dem 01.01.2025 steuerfrei**, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass es sich um eine solche begünstigte Leistung handelt. Eine Bindung an eine abzulegende Prüfung o. ä. ist nicht mehr erforderlich.

HINWEIS Berufsfortbildung wird in der Praxis regelmäßig gegenüber Unternehmern ausgeführt (anders als Berufsausbildung, die oftmals gegenüber Nichtunternehmern ausgeführt wird). Soweit es sich um vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer handelte, war eine zusätzlich berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig und somit kostenneutral. Bei steuerfrei ausgeführten Leistungen verliert der Bildungsträger aber für die bezogenen Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug, sodass sich im Ergebnis die Fortbildung tendenziell verteuert.
Ebenfalls zu einer Verteuerung führt die Notwendigkeit der Erteilung einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. Da Berufsfortbildung – anders als Berufsausbildung – regelmäßig auch kleinteilige Angebote umfasst, die zudem häufiger inhaltliche Anpassungen erfordern, ergeben sich besondere Anforderungen an das Bescheinigungswesen (für jede Fortbildung eine Bescheinigung, Kosten für die Bescheinigungen etc.)

2. JAHRESSTEUERERKLÄRUNG 2025

Der Unternehmer hat – unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – eine **Jahressteuererklärung** über die amtlich bestimmte Schnittstelle[57] zu übermitteln. **Kleinunternehmer** sind aber seit 2024 von der Verpflichtung, eine Jahressteuererklärung abzugeben, 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 2025 endet damit am 31.07.2026**. Soweit **Angehörige steuerberatender Berufe** die Erklärungen erstellen, verlängert sich diese Frist grundsätzlich bis Ende Februar des übernächsten Jahres, da es sich aber um einen Sonntag handelt, endet die Frist für die **Steuererklärungen 2025** nach § 108 Abs. 3 AO am (Montag) **01.03.2027**.

HINWEIS Die aufgrund der Corona-Pandemie gewährten Fristverlängerungen – insb. für die steuerberatenden Berufe – wurden letztmals für die Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2024 gewährt.

Die Abgabefrist der Jahressteuererklärung hat auch einen Einfluss auf die Möglichkeit des Unternehmers, bezogene Leistungen, die er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwenden möchte, **seinem Unternehmen ganz oder nur teilweise zuzuordnen**. Bis zu der gesetzlichen Abgabefrist (31.07. des Folgejahrs) muss die **Zuordnungsentscheidung durch objektive Nachweise dokumentiert** werden (z. B. ableitbar aus Bauantragsunterlagen bei Bau eines Hauses, Abschluss eines Stromlieferungsvertrags bei Anschaffung einer Photovoltaikanlage).[58]

HINWEIS Eine Zuordnungsentscheidung ist aber nur dann zu treffen, wenn ein Zuordnungswahlrecht vorliegt. Gegenstände, die ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet werden, stellen Unternehmensvermögen dar (sog. Zuordnungsgebot); Gegenstände die gar nicht oder zu weniger als 10 %[59] für unternehmerische Zwecke verwendet werden, können dem Unternehmen nicht zugeordnet werden (sog. Zuordnungsverbot).

Für den **Veranlagungszeitraum 2025** hatte die Finanzverwaltung[60] im Dezember 2024 die Erklärungsvordrucke für die **Jahressteuererklärung 2025** vorgestellt. Inhaltliche Anpassungen bei dem Vordruck sind von der Finanzverwaltung nur in geringem Maß vorgenommen worden, lediglich im Zusammenhang mit den Änderungen bei der Kleinunternehmerbesteuerung sind strukturelle Veränderungen erfolgt, da seit 2025 erstmals ein unterjähriger Wechsel von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung möglich ist. Da Unternehmer, die das gesamte Kalenderjahr die Kleinunternehmerbesteuerung anwenden, nicht mehr zur Abgabe einer Jahressteuererklärung verpflichtet sind, ist die bisher vorhandene verpflichtende Angabe des Gesamtumsatzes bei Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung entfallen.

54 *Bundeszentralamt für Steuern – es ist eine elektronische Anmeldung notwendig.*
55 *Die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer endet mit den Buchstaben (Suffix) EX.*
56 *BMF, Schreiben v. 24.10.2025, BStBl. I 2025, 1841.*
57 *Bisher: nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übertragen.*
58 *Vgl. Abschn. 15.2c UStAE. Zur Umsetzung und Änderung von Abschn. 15.2c UStAE. Vgl. auch BMF, Schreiben v. 17.05.2024, BStBl. I 2024, 916.*
59 *§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.*
60 *BMF, Schreiben v. 09.12.2024, BStBl. I 2024, 1658.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Die zum 01.01.2025 ansonsten durch gesetzliche Änderungen eingetretenen Veränderungen in der Umsatzsteuer haben zu keinen weiteren Anpassungen für die Jahressteuererklärung geführt. Diese Änderungen können problemlos in den vorhandenen Erfassungsfeldern aufgenommen werden.

3. FRISTEN UND NICHTBEANSTANDUNGSREGELUNGEN 2025/2026

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 bzw. der Prüfung bei Abgabe der Jahressteuererklärung zu beachten sind.

- Die Finanzverwaltung[61] hatte u. a. ein Urteil des BFH[62] zur Frage der Einbeziehung von **Zahlungen durch ein Tierwohllabel** in die **Durchschnittssatzbesteuerung** nach § 24 UStG[63] umgesetzt und den UStAE[64] entsprechend ergänzt. Für bis **zum 30.09.2025** ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn der Leistende und der Leistungsempfänger **übereinstimmend** die Leistung der Regelbesteuerung unterwerfen. Dies gilt auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs.
- **Holzhackschnitzel** führten 2025 zu einigen Irritationen. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH[65] musste durch das Jahressteuergesetz 2024 die Anlage 2 zum UStG angepasst werden. Im Wesentlichen ging es um die Frage, unter welchen Bedingungen Holzhackschnitzel unter den **ermäßigten Steuersatz** fallen. Die Finanzverwaltung veröffentlichte dazu im Internet ein Schreiben, welches dann kurze Zeit später wieder „depubliziert" wurde. Ein endgültiges Schreiben wurde dann am 15.07.2025 veröffentlicht.[66] Ergänzt wurden die Ausführungen mit umfangreichen Übergangsregelungen. Die Grundsätze gelten für alle Umsätze, die nach dem 05.12.2024 ausgeführt werden. Für Umsätze vor dem 06.12.2024 bleibt die Anwendung der BMF-Schreiben vom 04.04.2023[67] (inkl. der Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung durch Schreiben vom 29.09.2023[68]) unberührt. Für im **Zeitraum vom 06.12.2024 bis zum 30.09.2025**[69] ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der Leistende und der Leistungsempfänger übereinstimmend – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 04.04.2023 berufen.
- Im Zusammenhang mit dem **Vorsteuerabzug** und dem **Wechsel zwischen Kleinunternehmerbesteuerung und Regelbesteuerung** hatte die Finanzverwaltung[70] Änderungen für den **Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen** vorgenommen (vgl. 1.5.2). Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer in einer **bis zum 10.11.2025** abgegebenen Umsatzsteuererklärung auf die bis dahin gültige Fassung von Abschn. 15.3 Abs. 2 UStAE beruft. In diesen Fällen sind ggf. in einer Umsatzsteuererklärung für ein späteres Kalenderjahr die Vorsteuern entsprechend zu berücksichtigen.
- Die Finanzverwaltung[71] hatte im Dezember 2024 umfangreich zu dem Spezialfall der **Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten** Stellung genommen. Dabei wurden die allgemeinen Grundsätze und die Umsetzungsmöglichkeiten dargestellt. Darüber hinaus wurde eine geringfügige Klarstellung zur allgemeinen Vorsteueraufteilung vorgenommen. Die Grundsätze waren in allen offenen Fällen anzuwenden, die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn ein Unternehmer noch **bis 31.12.2025** die Grundsätze zur Vorsteueraufteilung aus einem BMF-Schreiben aus 2004 an den Bankenverband zur Vorsteueraufteilung anwendet.
- Bei der **dezentralen Erzeugung von Strom oder Wärme** (Photovoltaikanlagen, Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen) können sich unterschiedliche Besteuerungsfolgen für die Unternehmer ergeben. Neben der Frage der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ergeben sich auch Fragen bzgl. der Leistungsbeziehungen infolge der verschiedenen Fördermöglichkeiten. Die Finanzverwaltung[72] hatte im März 2025 umfassend die Aussagen im UStAE[73] an die Vorgaben der Rechtsprechung angepasst und dabei **zwei Übergangsregelungen** festgelegt:
  - Für den leistenden Unternehmer wie auch für den Leistungsempfänger wird es – auch für den Vorsteuerabzug – nicht beanstandet, wenn für **vor dem 01.01.2026** ausgeführte Leistungen noch die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung in der **bisherigen Fassung des Abschn. 2.5 UStAE** vorgenommen wird. Dies betrifft insb. die für Altanlagen[74] gezahlte **Vergütung nach dem EEG** für **tatsächlich nicht eingespeiste, sondern dezentral verbrauchte Energie**. Während früher davon ausgegangen wurde, dass es hier zu einer fiktiven Lieferung und Rücklieferung kommt, stellt dies nach den Feststellungen des BFH[75] einen nicht **steuerbaren Zuschuss** dar.
  - Für **vor dem 01.01.2026** ausgeführte Lieferungen von Strom im Rahmen der **Direktvermarktung** wird es nicht beanstandet, wenn zwischen Netzbetreiber und Anlagenbetreiber übereinstimmend – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – der **KWK-Zuschlag** als ein **steuerbares** und steuerpflichtiges **Entgelt** beurteilt wird (nach der Neufassung stellt diese Zahlung einen echten, nichtsteuerbaren Zuschuss dar).
- Die Finanzverwaltung hatte im April 2024[76] zu den **Online-Dienstleistungsangeboten** im Bereich **Kultur, Bildung** und Gesundheitswesen Stellung genommen. Dabei war unterschieden worden, ob es sich um eine **live übertragene Veranstaltung**, den **Abruf vorproduzierter Inhalte** oder um eine Kombination von beiden handelt. Die Finanzverwaltung hatte insb. die Auffassung vertreten, dass eine Steuerbegünstigung bei dem **Abruf vorprogrammierter Inhalte** sowie bei **Kombinationsangeboten**, die keine Trennung der Entgelte ermöglichen, eine **Steuerbegünstigung nicht in Betracht** kommen kann. Diese – insb. die sog. Kombinationsangebote (Live-Streaming bei Einräumung der Möglichkeit, dies noch

61 BMF, Schreiben v. 30.09.2025, BStBl. I 2025, 1804.
62 BFH, Urteil v. 29.08.2024, V R 15/23, BFH/NV 2025, 340.
63 § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG.
64 Abschn. 24.3 Abs. 5 UStAE.
65 BFH, Urteil v. 21.04.2022, V R 2/22, BStBl. II 2023, 460.
66 BMF, Schreiben v. 15.07.2025, BStBl. I 2025, 1513.
67 BMF, Schreiben v. 04.04.2023, BStBl. I 2023, 733.
68 BMF, Schreiben v. 29.09.2023, BStBl. I 2023, 1702.
69 In dem depublizierten Schreiben war eine Übergangsfrist bis 31.05.2025 angegeben worden.
70 BMF, Schreiben v. 10.11.2025, BStBl. I 2025, 1854.
71 BMF, Schreiben v. 09.12.2024, BStBl. I 2024, 1604.
72 BMF, Schreiben v. 31.03.2025, BStBl. I 2024, 977.
73 Abschn. 2.5 UStAE.
74 I. d. R. betrifft dies PV-Anlagen mit einer Inbetriebnahme in der Zeit zwischen dem 01.01.2009 und dem 31.03.2012.
75 BFH, Urteil v. 29.11.2022, XI R 18/21, BFH/NV 2023, 781 sowie BFH, Urteil v. 11.05.2023, V R 22/21, BFH/NV 2023, 1289.
76 BMF, Schreiben v. 29.04.2024, BStBl. I 2024, 726.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

einmal als Aufzeichnung anzusehen) betreffenden – Aussagen waren in der Praxis auf Kritik gestoßen. Die Finanzverwaltung hatte daraufhin im **August 2025**[77] das vorjährige **Schreiben aufgehoben** und durch ein **fast gleichlautendes Schreiben ersetzt**. Lediglich bzgl. der Kombinationsangebote war eine im Ergebnis kaum belastbare allgemeine Aussage aufgenommen worden.[78] Da nach der Erstfassung des Schreibens bestimmte Leistungen steuerpflichtig zu erbringen waren, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn für die **Leistungen, die bis zum 31.12.2026 ausgeführt wurden**, noch die **Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom April 2024** angewendet werden; dies gilt entsprechend für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers.

- Die aufgrund des **Kriegs gegen die Ukraine** getroffenen Sondermaßnahmen[79] (vgl. dazu auch die Hinweise zum Jahreswechsel 2024/2025) sind durch die Finanzverwaltung[80] – vorläufig – **bis zum 31.12.2026** verlängert worden.
- Im November 2025[81] hatte die Finanzverwaltung zur **Durchschnittssatzbesteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugern** ein (einschränkendes) Urteil des BFH[82] umgesetzt. Umsätze mit **Gegenständen des Unternehmensvermögens** (z. B. Verkauf gebrauchter land- und forstwirtschaftlicher Geräte) unterliegen danach der **Regelbesteuerung**. Die Finanzverwaltung[83] hatte es bis dahin zugelassen, dass diese Gegenstände – wenn sie zu mind. 95 % für die begünstigten Umsätze verwendet wurden – im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung veräußert werden konnten. **Bis 30.06.2026** beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn sich Unternehmer noch auf diese (alte) **Vereinfachungsregelung** berufen.
- Zur Erinnerung: Die Finanzverwaltung hatte 2021[84] festgelegt, dass die Anwendung der **Besteuerung für Reiseleistungen** nach § 25 UStG nicht für Unternehmer aus dem **Drittlandsgebiet** angewendet werden kann. Nach mehreren Übergangsregelungen wurde es zuletzt durch das BMF[85] nicht beanstandet, wenn Drittlandsunternehmer noch **bis 31.12.2026** die Besteuerung nach § 25 UStG anwenden (was dann aufgrund der Festlegung des Orts am Sitz des leistenden Unternehmers zu im Inland nicht steuerbaren Umsätzen führt).
- Zu der seit dem 01.01.2025 geltenden Neuregelung zu den **Bildungsleistungen**[86] hatte die Finanzverwaltung umfassend Stellung genommen und eine **Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2027** aufgenommen – vgl. dazu oben 1.5.3.

77 *BMF, Schreiben v. 08.08.2025, BStBl. I 2025, 1637.*
78 *Erst im Rahmen der Anpassung des UStAE im Zusammenhang mit den Bildungsleistungen durch BMF, Schreiben v. 24.10.2025, BStBl. I 2025, 1841, wurde hier in Abschn. 4.21.1 Abs. 2 UStAE festgestellt, dass eine zusätzliche unentgeltliche Bereitstellung einer Aufzeichnung zu einem Live-Streaming oder einer Präsenzveranstaltung regelmäßig eine Nebenleistung zu der (steuerfreien) Bildungsleistung darstellt.*
79 *BMF, Schreiben v. 17.03.2022, BStBl. I 2022, 330 sowie BMF, Schreiben v. 13.03.2023, BStBl. I 2023, 404.*
80 *BMF, Schreiben v. 04.12.2025, zurzeit nur im Internet auf der Seite des Bundesfinanzministeriums.*
81 *BMF, Schreiben v. 12.11.2025, derzeit nur auf der Internetseite des BMF.*
82 *BFH, Urteil v. 17.08.2023, V R 3/21, BFH/NV 2024, 346.*
83 *Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE in der bis 12.11.2025 geltenden Fassung.*
84 *BMF, Schreiben v. 29.01.2021, BStBl. I 2021, 250.*
85 *BMF, Schreiben v. 27.06.2023, BStBl. I 2023, 1124.*
86 *§ 4 Nr. 21 UStG.*

4. WICHTIGE GERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

4.1 Entscheidungen von EuGH und BFH

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

- Strittig war, ob beim sog. „**Upcycling**" die **Differenzbesteuerung**[87] angewendet werden kann. Ein Unternehmer hatte von Privatpersonen alte Möbelstücke erworben und arbeitete sie unter Verwendung von mit Vorsteuerabzugsberechtigung erworbenen neuen Armaturen und Waschbecken zu hochwertigen Waschkommoden um. Während das FG[88] dem Unternehmer noch die Differenzbesteuerung zubilligte, hat der BFH[89] die Anwendung der **Differenzbesteuerung abgelehnt**, weil der Liefergegenstand teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte. Der BFH bezieht sich dabei auf eine Entscheidung des EuGH,[90] die allerdings vom wirtschaftlichen Zusammenhang wenig mit der vorliegenden Entscheidung zu tun hat.

HINWEIS Fraglich ist, wie sich dieses Urteil mit der bisherigen Sichtweise vereinbaren lässt, dass von Nichtunternehmern erworbene Gegenstände (z. B. Fahrzeuge) repariert werden können und beim Verkauf trotzdem die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG angewendet werden kann. Bisher schloss die Finanzverwaltung bei der Reparatur die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht aus.[91]

- Zur Frage der **Steuerbefreiung bei Schulungsleistungen** hat der BFH[92] entschieden, dass der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht" i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL nicht die Erteilung von Flugunterricht mit umfasst. Diese Leistung ist auch nicht als Aus- oder Fortbildung bzw. berufliche Umschulung steuerfrei, da eine Flugausbildung zur Erlangung einer Privatpilotenlizenz keinen Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf aufweist.
- Zur Behandlung von **Mitgliedsbeiträgen**, die an **Fitnessstudios** während **coronabedingter Schließungszeiten** weiter gezahlt worden waren, musste der BFH[93] in zwei Revisionsverfahren[94] entscheiden. Es ging dabei um die Frage, ob es sich bei diesen Zahlungen um nicht steuerbare Einnahmen der Fitnessstudios oder um der Besteuerung unterliegende (Voraus-)Zahlungen handelt. Der BFH hat einen **steuerbaren Leistungsaustausch** gesehen und seine bisherige Rechtsprechung bestätigt: Wurde für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt, tritt die Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG nicht schon dann ein, wenn ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden besteht,

87 *§ 25a Abs. 1 UStG.*
88 *Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 2903.2023, 4 K 77/22, DStRE 2024, 171.*
89 *BFH, Urteil v. 11.12.2024, XI R 9/23, BFH/NV 2025, 803.*
90 *EuGH, Urteil v. 19.07.2012, C-160/11 – Bawaria Motors, BFH/NV 2012, 1563.*
91 *Vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 4b Satz 2 oder Abschn. 25a.1 Abs. 8 Satz 2 UStAE.*
92 *BFH, Urteil v. 13.11.2024, XI R 31/22, BFH/NV 2025, 494.*
93 *BFH, Urteil v. 13.11.2024, XI R 5/23, BStBl. II 2025, 469 sowie BFH, Urteil v. 13.11.2025, XI R 36/22, BFH/NV 2025, 695.*
94 *Das FG Hamburg, Urteil v. 16.02.2023, 6 K 239/21 hatte bei der Weiterzahlung unter bestimmten Voraussetzungen keinen Leistungsaustausch gesehen, während das Schleswig-Holsteinische FG, Urteil v. 22.11.2022, 4 K 41/22 die Klage eines Betreibers abgewiesen hatte; freiwillige Beitragszahlungen stellten danach steuerbares Entgelt für eine (versprochene) Leistung dar.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

sondern erst dann, wenn das bereits gezahlte Entgelt tatsächlich zurückgezahlt worden ist.

HINWEIS Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustausch (verbrauchsfähiger Vorteil) ergibt sich aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den vereinnahmten Mitgliedsbeiträgen (Gegenleistung) und dem verbrauchsfähigen Vorteil (in Gestalt von kostenfreien Zusatzmonaten). Auf die Beurteilung nach dem nationalen Zivilrecht kommt es insoweit nicht an.

- Der **EuGH**[95] hat – entgegen nationaler Sichtweise – zu einer Frage der **Abgrenzung von Leistungsaustausch und Schadensersatz** entschieden. Ein Betrag, der vertraglich geschuldet wird, weil der Empfänger einer Dienstleistung einen wirksam geschlossenen Vertrag über die Erbringung einer umsatzsteuerbaren und -pflichtigen Dienstleistung – deren Ausführung der Unternehmer begonnen hatte und zu deren Fertigstellung er bereit war –, **gekündigt** hat, ist als Entgelt für eine Dienstleistung anzusehen und stellt keinen nicht steuerbaren Schadensersatz dar.

HINWEIS Derzeit sieht die Finanzverwaltung[96] die Zahlung, die ein Werkunternehmer nach (einseitiger) Kündigung durch den Auftraggeber erhält, als nicht steuerbaren Schadensersatz an. Dies wird mit der Rechtsprechung des EuGH kaum in Einklang zu bringen sein.

- Der **BFH**[97] musste sich erneut mit der Besteuerung **unentgeltlicher Wertabgaben** beschäftigen. In dem zu entscheidenden Fall betrieb ein Unternehmer ein Blockheizkraftwerk. Der in dem Blockheizkraftwerk erzeugte Strom wurde steuerbar und steuerpflichtig in das öffentliche Netz eingespeist. Um bei der Einspeisung des Stroms eine höhere Vergütung zu erlangen (sog. KWK-Bonus), wurde die in dem Blockheizkraftwerk anfallende Wärme u. a. dazu verwendet, in eigens dazu angeschafften Trocknungscontainern Holzhackschnitzel fremder Unternehmer unentgeltlich[98] zu trocknen. Der BFH hat in seiner Entscheidung bestätigt, dass die Trocknung der Holzhackschnitzel eine sonstige Leistung darstellt, die aus unternehmerischen Gründen erfolgte. Deshalb kann keine Besteuerung nach § 3 Abs. 9a UStG[99] erfolgen. Allerdings wurde dem Unternehmer der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Trocknungsanlage versagt, da insoweit kein Zusammenhang mit einer unternehmerischen Leistung vorliegen soll. Nach den Feststellungen des BFH ist ein **Vorsteuerabzug ausgeschlossen**, soweit Eingangsleistungen zur unentgeltlichen Ausführung von sonstigen Leistungen (hier die Trocknung von Holz) im Rahmen einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit bezogen werden.

HINWEIS Fraglich ist, welche weiteren Konsequenzen sich aus diesem Urteil ergeben können. Die Finanzverwaltung wird ggf. über die bisherige Verwaltungsauffassung[100] nachdenken, dass aus bezogenen sonstigen Leistungen ein Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich ist, wenn eine unentgeltliche, aber nicht dem Grunde nach gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 oder Nr. 2 UStG der Besteuerung unterliegende Wertabgabe vorliegt.

- Eine insbesondere für die **System-Gastronomie** interessante Frage war Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH.[101] 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[102] hatte schon festgestellt, dass die **„einfachstmögliche Aufteilungsmethode"** anzuwenden sei und deshalb (soweit ermittelbar) das Verhältnis der Einzelverkaufspreise den Aufteilungsmaßstab bestimmt. Das FG Baden-Württemberg[103] hatte dementgegen geurteilt, 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"**). Der BFH blieb aber dabei: Eine Aufteilung erfolgt im **Rahmen der Einzelverkaufspreise**.

HINWEIS Im vorliegenden Fall kam es durch die Kostenmethode dazu, dass auf den regelbesteuerten Anteil ein anteiliger Verkaufspreis entfiel, der über dem Einzelverkaufspreis lag. Dies hielt der BFH nicht für sachgerecht.

- Der BFH musste sich mit der **Übernahme des ärztlichen Notfalldienstes** für einen Berufskollegen gegen Entgelt befassen. Ein niedergelassener Arzt war gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung (KV) zur Übernahme von Notfalldiensten verpflichtet. Der zum Notfalldienst verpflichtete Arzt ließ sich gegen Entgelt von einem Kollegen vertreten, der die Heilbehandlung übernahm und sie gegenüber der KV (steuerfrei) abrechnete. Darüber hinaus rechnete der Vertreter gegenüber dem vertretenen Kollegen stundenweise für die Übernahme der Notfalldienste Entgelte ab. In den Rechnungen wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Der **BFH**[104] hat entschieden, dass die entgeltliche Übernahme ärztlicher Notfalldienste durch einen Arzt (unter Freistellung des ursprünglich eingeteilten Arztes von sämtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit diesem Dienst) unabhängig davon, wem gegenüber diese sonstige Leistung erbracht wird, als Heilbehandlung i. S. d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei ist.
- Der BFH musste sich mit folgendem Sachverhalt beschäftigen: Der Unternehmer **erwarb** im Rahmen einer Zwangsversteigerung eine **Immobilie** (als Geschäftsveräußerung nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1a UStG). Der **Voreigentümer** hatte u. a. Mietern **in Mietverträgen Umsatzsteuer unrichtig gesondert ausgewiesen**. Der Erwerber behandelte die Umsätze steuerfrei, berichtigte aber die Mietverträge nicht. Die Finanzverwaltung setzte gegen den Erwerber Umsatzsteuer nach

95 EuGH, Urteil v. 28.11.2024, C-622/23 – rhtb: projekt gmbh, DStR 2024, 2821.
96 Abschn. 1.3 Abs. 5 UStAE.
97 BFH, Urteil v. 11.12.2024, XI R 4/23, BFH/NV 2025, 1111.
98 Die Trocknung der Holzhackschnitzel erfolgte unentgeltlich, da sie für den Leistungsempfänger kaum zu einer Marktwerterhöhung führte (im entschiedenen Fall betrug die Marktwerterhöhung der Holzhackschnitzel ca. 600 €). Die erhöhte Vergütung für den eingespeisten Strom betrug für den Unternehmer hingegen ca. 45.000 €.
99 § 3 Abs. 9a UStG regelt nur die Besteuerung unentgeltlicher sonstiger Leistungen, die aus unternehmensfremden (privaten) Motiven oder für den privaten Bedarf des Personals unentgeltlich abgegeben werden.
100 Abschn. 15.15 UStAE.
101 BFH, Urteil v. 22.01.2025, XI R 19/23, BStBl. II 2025, 583.
102 BFH, Beschluss v. 03.04.2013, V B 125/12, BStBl. II 2013, 973 sowie auch Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 4 UStAE.
103 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 09.11.2022, 12 K 3098/19.
104 BFH, Urteil v. 14.05.2025, XI R 24/23, BFH/NV 2025, 1263.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

§ 14c Abs. 1 UStG[105] fest. Der BFH[106] hat der Klage stattgegeben; der **Erwerber der Immobilie schuldet keine Umsatzsteuer aus den Mietverträgen** nach § 14c Abs. 1 UStG.

HINWEIS Es besteht bei „normalem" Verkauf einer Immobilie ein Risiko für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers. Deshalb sollten bei durch Option steuerpflichtiger Vermietung immer Verträge/Rechnungen nach Vermieterwechsel angepasst werden. Dazu muss kein neuer Mietvertrag ausgestellt werden, ein Mietvertragsnachtrag reicht aus. Auch muss – nach Ablauf der Übergangsregelungen – in solchen Fällen an die Ausstellung einer E-Rechnung (als Dauerrechnung) gedacht werden.

- Seit 2019 sind die neuen Regelungen zu den **Gutscheinen**[107] in der Europäischen Union in Kraft. Der EuGH[108] hatte sich in einem Verfahren mit der Abgrenzung der sog. **Einzweckgutscheine** von den Mehrzweckgutscheinen beschäftigen müssen. Ein Einzweckgutschein[109] liegt vor, wenn der Ort, auf die sich die Leistung bezieht und der jeweilige Steuersatz für die Leistung bei Ausstellung feststehen. In diesem Fall gilt jede Übertragung des Gutscheins nach den Grundsätzen der sich aus dem Gutschein ergebenden Leistung der Umsatzsteuer. In dem vorliegenden Fall ging es um die Übertragung von Guthabenkarten oder Gutscheincodes für den Erwerb digitaler Inhalte für Network, sog. X-Cards zum Aufladen von Konten für deutsche Endkunden über mehrere – teilweise in anderen Mitgliedstaaten ansässige – B2B-Umsätze. 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**[110] hat entschieden, dass die Einordnung als Einzweck-Gutschein nur von den **gesetzlichen Voraussetzungen abhängig** ist. Der **BFH**[111] hat jetzt in seinem **Folgeurteil** allgemeine Abgrenzungsgrundsätze vorgegeben: Ob ein Gutschein als Einzweckgutschein[112] oder als Mehrzweckgutschein[113] anzusehen ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins. Es kommt bei dieser Beurteilung nicht darauf an, ob ein Gutschein nach seiner Ausgabe zwischen Steuerpflichtigen übertragen werden kann, die im eigenen Namen handeln und in anderen Mitgliedstaaten als demjenigen ansässig sind, in dem der Leistungsort liegt.

HINWEIS Dieses Urteil ist nicht nur interessant für die Frage der Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweckgutschein, sondern ist auch wichtig für die grundsätzliche Strategie in Finanzgerichtsprozessen. Erst in einer Stellungnahme nach Veröffentlichung des EuGH-Urteils wurde von dem Kläger in dem BFH-Verfahren erstmals darauf hingewiesen, dass auch Kunden in Büsingen oder auf der Insel Helgoland (beides nicht Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 UStG) Leistungsempfänger gewesen sein können. Der BFH hat sich mit diesen Argumenten nicht beschäftigt, da neue Sachvorträge im Revisionsverfahren unzulässig sind.

- Der **EuGH** musste sich erneut mit einer Frage beschäftigen, die eigentlich schon geklärt war und auch schon zu Konsequenzen für die Umsatzsteuer in Deutschland geführt hat. Der EuGH[114] hatte sich 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. Im weiteren Verfahren wurde dann aber festgestellt, dass evtl. doch auch Unternehmer Leistungsempfänger hätten sein können. Deshalb wurde der Sachverhalt **erneut** dem EuGH vorgelegt.[115] Der **EuGH**[116] hat im Ergebnis eine **schätzweise Ermittlung** bzgl. der aus Rechnungen gegenüber Unternehmern geschuldeten Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen für **möglich erachtet**. Er stellt fest, dass Art. 203 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass ein in einer Rechnung einem Nichtsteuerpflichtigen zu Unrecht in Rechnung gestellter Teil der Umsatzsteuer nicht geschuldet wird, selbst wenn der Unternehmer gleichartige Leistungen auch an andere Steuerpflichtige erbracht hat. In diesen Anwendungsbereich fallen aber nur **Leistungen an Nichtunternehmer**, nicht Leistungen an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer. Die MwStSystRL und Art. 203 MwStSystRL stehen einer schätzweisen Aufteilung nicht entgegen, sofern bei einer solchen Schätzung alle relevanten Umstände berücksichtigt werden und der Unternehmer die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse infrage stellen kann (bei Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte).

HINWEIS Die Finanzverwaltung[117] hatte sich schon zu den sich aus der ersten Entscheidung des EuGH ergebenden Rechtsfolgen geäußert. Sie wendet die Grundsätze aus der Rechtsprechung des EuGH (vorerst) nur für die Fälle an, in denen der leistende Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausführt und nachweisbar einem Nichtunternehmer gegenüber die Leistung unter Ausweis eines zu hohen Steuerbetrags erbracht hat. In diesem Fall wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer grundsätzlich nicht geschuldet, sodass keine Berichtigung der Rechnung zu erfolgen hat. Wird die Leistung nicht nachweisbar an einen Endverbraucher ausgeführt, sondern u. U. auch an Unternehmer für deren Unternehmen („Mischfälle"), kann keine Schätzung der betroffenen Umsätze oder des Anteils der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen, keine Wahrscheinlichkeitsberechnung o. Ä. erfolgen. Aufgrund der neuen Entscheidung des EuGH muss die Finanzverwaltung hier wohl eine Anpassung der Verwaltungsanweisung vornehmen.

105 Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer.
106 BFH, Urteil v. 05.12.2024, V R 16/22, BStBl. II 2025, 536.
107 § 3 Abs. 13-15 UStG.
108 EuGH, Urteil v. 18.04.2024, C-68/23 – M-GbR, BFH/NV 2024, 1047.
109 § 3 Abs. 14 UStG.
110 EuGH, Urteil v. 18.04.2024, C-68/23 – M-GbR, BFH/NV 2024, 1047.
111 BFH, Beschluss v. 25.06.2025, XI R 14/24, BFH/NV 2025, 1718.
112 § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG.
113 § 3 Abs. 15 Satz 1 UStG.
114 EuGH, Urteil v. 08.12.2022, C-378/21 – P-GmbH, BFH/NV 2023, 365.
115 Verwaltungsgerichtshof v. 14.12.2023, Ro 2023/13/0014.
116 EuGH, Urteil v. 01.08.2025, C-794/23 – P-GmbH II, BFH/NV 2025, 1447.
117 BMF, Schreiben v. 27.02.2024, BStBl. I 2024, 361. Vgl. auch Abschn. 14c.1 Abs. 1a und Abschn. 14c.2 Abs. 1a UStAE.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

- Der BFH[118] musste eine Frage der **Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung** beantworten, die – insb. in dem zu entscheidenden Fall – hauptsächlich für die Vergangenheit von Bedeutung ist. Im Zuge der zunehmenden Digitalisierung wurde zu **Printmedien** in der Vergangenheit – oftmals in der Startphase kostenlos – Abonnenten auch der **Zugang zu der digitalen Version** der Zeitung, Zeitschrift oder einem ähnlichen Druckerzeugnis gewährt. Da der ermäßigte Steuersatz für E-Papers u. ä. erst zum 18.12.2019 in Kraft trat, war die Frage der Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes relevant. Der BFH hat in einem ersten Schritt entschieden, dass es sich bei der Lieferung einer Zeitung aus Papier (Print-Abo) und der Gewährung von Zugang zu einem E-Paper der Zeitung (E-Abo) um **selbstständige Hauptleistungen** handelt, da sie nicht untrennbar sind, beide für den Kunden einen eigenständigen Zweck haben und das E-Paper nicht nur dazu dient, die Printausgabe der Zeitung unter optimalen Bedingungen zu lesen. Deshalb ist die digitale Ausgabe **keine Nebenleistung** zum Print-Abo. In einem zweiten Schritt hat der BFH dann aber entschieden, dass es in den Jahren 2009 bis 2012 noch gerechtfertigt war, dem Zugang zum E-Abo einen Anteil am Gesamtentgelt von 0 € zuzuweisen, wenn und solange sich anlässlich der erstmaligen Gewährung des Zugangs der Gesamtpreis für das Abonnement nicht erhöht hatte.

  HINWEIS Im vorliegenden Fall hatte der Kläger im Jahr 2012 eine separate Zahlung und Bezugsmöglichkeit für das E-Paper eingeführt, während davor alle Print-Abonnenten das E-Paper zusätzlich zum unveränderten Bezugspreis nutzen konnten. Deshalb ist die Möglichkeit des Ansatzes von 0 € auf diesen Zeitraum bis 2012 bezogen. Wie lange in vergleichbaren Fällen diese Sondersituation vorliegen kann, ergibt sich nicht. Der BFH weist aber ausdrücklich darauf hin, dass der Ansatz von 0 € auf die Sondersituation im Zuge der Markteinführung der digitalen Produkte zurückzuführen ist.[119] Spätestens seit dem 18.12.2019 ist aufgrund der Einführung des ermäßigten Steuersatzes auch für digitale Produkte[120] die Frage des maßgeblichen Steuersatzes bei Printprodukten und digitalen Angeboten nicht mehr relevant – dies gilt zumindest in den Fällen, in denen die Inhalte der digitalen Produkte nicht wesentlich über die auch in den Printprodukten enthaltenen Inhalte hinausgehen.

- Der EuGH[121] hat seine Rechtsprechung bestätigt, dass die **Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung** gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, auch wenn bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt wird. Die Vermutungsregeln des Art. 45a MwStVO (vgl. § 17a UStDV) haben daran nichts geändert. Art. 45a MwStVO will die Beweisführung für innergemeinschaftliche Lieferungen erleichtern und nicht die Rechte des Unternehmers verschlechtern. Zu versagen ist die Steuerbefreiung, wenn sich der Unternehmer an einer eigenen oder fremden Steuerhinterziehung beteiligt hat oder der Verstoß den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen vorliegen, verhindert hat.

4.2 Wichtige offene Verfahren beim EuGH und BFH

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

- Die Frage, ob bei **Hotelleistungen**[122] 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 werden, beschäftigt weiterhin den **EuGH**. Nachdem der EuGH[123] entschieden hatte, dass bei der einheitlichen Überlassung eines Gebäudes mit einer darin befindlichen Betriebsvorrichtung keine Aufteilung in unterschiedlich besteuerte Leistungselemente vorgenommen werden darf, wenn es sich um ein Haupt- und Nebenleistungsverhältnis handelt, hat der BFH[124] in insg. **drei Verfahren** den EuGH zu dem Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe angerufen.

  HINWEIS Mittlerweile sind die Schlussanträge der Generalanwältin[125] in den verbundenen Verfahren veröffentlicht worden. Die Fragen des BFH nach der Behandlung der Parkplatzüberlassung bzw. des kostenfreien Zugangs zum Spa-Bereich wurden von der Generalanwältin dadurch abgeblockt, dass der BFH diese Leistungen als „kostenlos" bezeichnet hatte und damit für die Generalanwältin eine nicht steuerbare Leistung vorliegen würde. Bei den Frühstücksleistungen sieht sie eine Trennbarkeit, sodass die national von der Finanzverwaltung angenommene Besteuerung mit dem Regelsteuersatz sich wohl auch vor dem EuGH durchsetzen wird.

- Der **EuGH** muss sich außerdem 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[126] hat deshalb den EuGH[127] angerufen, ob eine solche Veranstaltung als Reiseleistung eingeordnet werden kann und ob dies auch gilt, wenn die tatsächlichen Kosten den vom Reisenden zu zahlenden „Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer" übersteigen.

118 *BFH, Urteil v. 09.07.2025, XI R 29/23, zurzeit nur auf der Internetseite des BFH.*
119 *Der BFH bezieht sich u. a. auf eine vergleichbare Entscheidung des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) mit seinem Erkenntnis vom 22.11.2018, Ra 2017/15/0091 (https://www.ris.bka.gv.at).*
120 *§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG.*
121 *EuGH, Urteil v. 13.11.2025, C-639/24 – Flo Verneer d.o.o., UR 2025, 911.*
122 *§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.*
123 *EuGH, Urteil v. 04.05.2023, C-516/21 – Y, BFH/NV 2023, 943. Nachfolgend BFH, Beschluss v. 17.08.2023, V R 7/23, BFH/NV 2023, 1386.*
124 *BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 11/23, BFH/NV 2024, 1021 – beim EuGH anhängig unter C-409/24 – J-GmbH; BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 13/23, BFH/NV 2024, 1028 – beim EuGH anhängig unter C-410/24 – Blapp; BFH, Beschluss v. 10.01.2024, XI R 14/23, BFH/NV 2024, 1030 – beim EuGH anhängig unter C-411/24 – D GmbH.*
125 *Generalanwältin Capeta, Schlussanträge v. 25.09.2025, C-409/24 – J-GmbH; C-410/24 – Blapp; C-411/24 – D GmbH.*
126 *BFH, Beschluss v. 20.06.2024, V R 30/23, BFH/NV 2024, 1305. Ein vergleichbares Verfahren unter V R 29/23 wurde vom BFH bis zur Entscheidung des EuGH ausgesetzt.*
127 *Beim EuGH anhängig unter C-565/24 – P-GmbH & Co. KG.*

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Der Generalanwalt[128] hat mittlerweile seine Schlussanträge gestellt. Er geht davon aus, dass Kaffeefahrten nicht in den Anwendungsbereich der Reiseleistungen fallen. Hilfsweise hat er festgestellt, dass es zumindest nicht zu einer negativen Marge kommen dürfte. Es ist aber die endgültige Entscheidung des EuGH abzuwarten.

- **Mittelbar** im Zusammenhang mit der **Differenzbesteuerung**[129] muss sich der EuGH mit der Frage beschäftigen, in welchem **Verwaltungsverfahren** ein **Vertrauensschutz im Steuerrecht** umzusetzen ist. Bisher ist aufgrund der nationalen Sichtweise ein gesetzlicher Vertrauensschutz im Steuerfestsetzungsverfahren umzusetzen, ein sich aus der Rechtsprechung ergebender Vertrauensschutz aber in einem separaten Billigkeitsverfahren. In dem Vorlageverfahren[130] muss der EuGH sich mit der Frage beschäftigen, ob ein Vertrauensschutz bei der Differenzbesteuerung nach Art. 314 MwStSystRL (entsprechend § 25a UStG) schon im Steuerfestsetzungsverfahren (also bei der Veranlagung) zu gewähren ist (Effektivitätsgebot). In dem Fall hatte ein Vorlieferant des Unternehmers (Wiederverkäufers) unzulässigerweise die Differenzbesteuerung angewendet, in der Rechnung aber auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hingewiesen. Der Wiederverkäufer hatte daraufhin selbst bei dem Verkauf die Differenzbesteuerung angewendet, was die Finanzverwaltung verwehrte.
- **Unmittelbar** um die Anwendung der **Differenzbesteuerung** geht es in einem anderen Verfahren beim EuGH[131]. Der An- und Verkauf von virtuellem Spielgold muss auf die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen überprüft werden. Ein Unternehmer kaufte von Nichtunternehmern über eine von ihm unterhaltene Plattform virtuelles Spielgold an und verkaufte dieses Spielgold wieder an andere Spieler. Da es sich nicht um materielle Gegenstände handelt, erfolgt dies im Rahmen von **sonstigen Leistungen** (Übertragung von Rechten). Nach den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott muss im Rahmen einer teleologischen Reduktion die Differenzbesteuerung auch auf sonstige Leistungen anzuwenden sein, wenn auf einer vorigen Stufe bei Schaffung der Rechte eine Umsatzsteuer entstanden war.

HINWEIS Die Entscheidung könnte auch Einfluss auf den Handel mit Eintrittskarten (z. B. im Zweitmarkt bei einem Handel von Eintrittskarten über Plattformen) oder den Handel mit NFTs (Non-Fungible-Token[132]) oder anderen virtuellen Kunstgegenständen[133] haben, wenn diese von Nichtunternehmern erworben werden und auf einer Vorstufe zur Entstehung einer Umsatzsteuer geführt haben. Dies dürfte zumindest bei dem gewerblichen Weiterverkauf von Eintrittsberechtigungen und auch den virtuellen Kunstgegenständen vorliegen. Da es sich in diesen Fällen um die Übertragung von Rechten handelt, liegen systematisch keine beweglichen körperlichen Gegenstände vor, sodass die Anwendung der Differenzbesteuerung insoweit gesetzlich ausgeschlossen ist. Bis zu einer Entscheidung des EuGH sollten vergleichbare Sachverhalte verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

- Fraglich ist, ob eine **nicht steuerbare (Teil-)Betriebsveräußerung** vorliegen kann, wenn ein ursprünglich einheitliches Unternehmen aufgespalten wird und an eine Vielzahl von Erwerbern veräußert wird. Im vorliegenden Fall wurden **Solarparks** aufgeteilt und auf andere Gesellschafter verteilt. Das Schleswig-Holsteinische FG[134] kam zu dem Ergebnis, dass keine Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG bei der entgeltlichen Übertragung eines ehemals allein vom Veräußerer betriebenen Unternehmens auf eine Vielzahl von Erwerbern vorliegt. Der BFH[135] muss jetzt darüber in einem Revisionsverfahren entscheiden.
- In einer weiteren – in der Praxis immer wieder auftretenden – Frage kann der BFH[136] vielleicht für größere Rechtssicherheit sorgen. Fraglich ist, ob entstandene Rechtsanwaltskosten bei einem Unternehmer zu einem **Vorsteuerabzug** führen, wenn die Rechtsberatung notwendig war, um einen **nicht steuerbaren Schadensersatz** durchzusetzen. Das FG Berlin-Brandenburg[137] hat dies bejaht.
- Eine interessante Frage zur Vorsteuerabzugsberechtigung bei Gründung einer GmbH beschäftigt den BFH[138]. Das Niedersächsische FG hatte entschieden, dass bei der **Sachgründung einer Ein-Mann-GmbH** durch Sacheinlage eines PKW, der während des Bestehens der Vor-GmbH geliefert wird und den die Gesellschaft nach Gründung für ihre wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich unternehmerisch nutzt, der Gesellschaft der Vorsteuerabzug dem Grunde nach zusteht (**Neutralitätsgrundsatz**). Dies gelte auch, wenn die Rechnung an den Gründungsgesellschafter adressiert ist, sofern der Gründungsgesellschafter selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Insofern hat umsatzsteuerlich eine personenübergreifende Zurechnung in der Unternehmensgründungsphase zu erfolgen. Im Revisionsverfahren muss nun der BFH darüber entscheiden.
- Zwei Verfahren sind anhängig, in denen es um den Nachweis der Voraussetzungen für eine **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung** geht. Der **BFH**[139] hat die Revision zur Klärung der Rechtsfrage zugelassen, welche Bedeutung der Verwendung einer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten gültigen USt-IdNr. und ihrer Bestätigungsanfrage nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 4 Satz 1 UStG mit Wirkung vom 01.01.2020 zukommt. Das FG Baden-Württemberg[140] hatte festgestellt, dass der Vertrauensschutz für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen[141] keine unmittelbare Prüfung der USt-IdNr. erfordert, wenn diese schon qualifiziert geprüft wurde. Das österreichische BFG[142] hat den **EuGH** angerufen, um zu klären, ob die die Bekanntgabe einer ausländischen USt-IdNr. durch den Erwerber eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist, sodass die Lieferung bei fehlender Bekanntgabe einer solchen USt-IdNr. steuerpflichtig ist. Aus diesen beiden Entscheidungen könnten sich wichtige Erkenntnisse für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen ergeben.

128 Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar vom 27.11.2025 zur Rs. C-565/24 – P-GmbH & Co. KG.
129 § 25a UStG.
130 BFH, Beschluss v. 19.02.2025, XI R 23/24, BFH/NV 2025, 1418.
131 Anhängig unter C-472/24.
132 Vgl. dazu auch Niedersächsisches FG, Urteil v. 10.07.2025, 5 K 26/24, BB 2025, 1942.
133 Z. B. digitale Bildkunst, computergenerierte Animationen, KI-Kunstwerke, weitere virtuelle Objekte und immersive Installationen in virtueller oder erweiterter Realität.
134 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 14.03.2024, 4 K 75/23, DStRE 2025, 274 sowie Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 14.0.2024, 4 K 76/23, DStRE 2025, 350.
135 Beim BFH anhängig unter V R 32/24 und V R 33/24.
136 Beim BFH anhängig unter V R 15/24.
137 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 29.05.2024, 7 K 7122/22.
138 Beim BFH anhängig unter V R 24/25.
139 BFH, Beschluss v. 15.09.2025, V B 25/25 zur Zulassung der Revision.
140 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 03.04.2025, 12 K 831/24.
141 § 6a Abs. 4 UStG.
142 Österreichisches BFG vom 18.09.2025, RE/2100001/2025.

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin

5. WICHTIGE VERÖFFENTLICHUNGEN DER FINANZVERWALTUNG

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

- Nach vielen Jahren hat die Finanzverwaltung[143] zu der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der **Kraftstofflieferungen** im Rahmen von **Tankkartensystemen** Stellung genommen. Die Ergebnisse sind nicht neu, da die Finanzverwaltung lediglich auf die schon 2004 dargestellten Möglichkeiten[144] bei der Einschaltung von Leasinggebern in die Lieferung von Treibstoffen verweist.

  HINWEIS Die Lieferung kann sich je nach praktischer Ausgestaltung sowohl im Rahmen von Lieferungen in einer Leistungskette als auch im Rahmen einer Kombination von Lieferung und Vermittlungsleistung ergeben.

- Gegenstände zur **Ausrüstung oder Versorgung von Beförderungsmitteln können nur unter bestimmten Voraussetzungen als Ausfuhrlieferung steuerfrei sein. Die Finanzverwaltung**[145] hat die Aussagen zu den Tatbestandsvoraussetzungen zu § 6 Abs. 3 UStG ergänzt und präzisiert. Diese Präzisierungen stehen nicht im Zusammenhang mit aktueller Rechtsprechung oder anderen gesetzlichen Änderungen. Die vielen **beispielhaft** aufgezählten unterschiedlichen Ersatzteile, Zubehörteile oder Gegenstände zur Versorgung eines Beförderungsmittels erleichtern es in der Praxis, Abgrenzungen zutreffend vornehmen zu können. Hervorzuheben ist, dass die Finanzverwaltung zum Begriff des **Beförderungsmittels** klarstellt, dass darunter nicht nur die „klassischen" Beförderungsmittel fallen, sondern auch **Fahrräder oder E-Bikes** zu subsumieren sind.

  HINWEIS Besonders zu beachten sind die Ausführungen der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von „Lieferung" und „Werklieferung" im Zusammenhang mit der Lieferung der Gegenstände zur Ausrüstung und Versorgung eines Beförderungsmittels. Die reine Montage von Gegenständen an einem Beförderungsmittel soll keine Werklieferung darstellen.

- Zu den **Online-Veranstaltungen** bei kulturellen, unterhaltenden Leistungen u. ä., bei Bildungsleistungen sowie auch in eingeschränktem Umfang bei Gesundheitsleistungen hatte die Finanzverwaltung ein erst 2024 herausgegebenes Schreiben[146] aufgehoben und durch ein fast gleichlautendes Schreiben ersetzt. Im Wesentlichen sind die Steuerbegünstigungen (Steuerbefreiung[147] bzw. der ermäßigte Steuersatz[148]) nur auf Live-Veranstaltungen bzw. Präsenzveranstaltungen anzuwenden, bei Abruf von vorproduzierten Inhalten soll es nicht zur Anwendung der Steuerbegünstigungen kommen; vgl. auch die Übergangsregelungen (3.).
- Die Finanzverwaltung hatte in einem zusammengefassten Schreiben[149] zu verschiedenen Änderungen Stellung genommen, die zum 06.12.2024 bzw. 01.01.2025 in Kraft getreten waren. In diesem Zusammenhang wurde der UStAE an diversen Stellen angepasst. Insbesondere hat die Finanzverwaltung auch zu den zum 06.12.2024 in Kraft getretenen Änderungen bei Gutschriften[150] und dem unberechtigten Steuerausweis[151] ihre Rechtsauffassung dargestellt. Neu hat sie in den UStAE[152] aufgenommen, dass in den Fällen, in denen eine **Vereinbarung zur Abrechnung durch Gutschrift** abgeschlossen wurde und daraufhin ein Dokument mit gesondertem Steuerausweis erstellt wurde, obwohl der Empfänger des Dokuments nicht Unternehmer ist oder die abgerechnete Leistung nicht tatsächlich ausgeführt wurde, er dem Dokument **unverzüglich widersprechen** muss, um die **Rechtsfolgen des § 14c Abs. 2 UStG zu vermeiden**. Erfolgt der Steuerausweis in einer Gutschrift an einen Unternehmer für eine Leistung, zu der dieser nicht zum Steuerausweis berechtigt ist (z. B. beim Verkauf eines Wirtschaftsguts außerhalb seines Unternehmens), schuldet er die Steuer bereits nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG.
- In Sonderfällen müssen in **Rechnungen** über die normalen Angaben hinaus auch weitere **Pflichtangaben** aufgenommen werden. Die Finanzverwaltung akzeptiert auch die Verwendung in anderen Amtssprachen der Europäischen Union für die Rechnungsangaben nach Art. 226 MwStSystRL. In einem Schreiben[153] hat die Finanzverwaltung diese Begriffe zusammengefasst und in eine Anlage zum UStAE[154] aufgenommen.

143 BMF, Schreiben v. 21.01.2025, BStBl. I 2025, 371.
144 BMF, Schreiben v. 15.06.2004, BStBl. I 2004, 605 mit einer Übergangsregelung bis 31.12.2004.
145 BMF, Schreiben v. 12.03.2025, BStBl. I 2025, 726.
146 BMF, Schreiben v. 29.04.2024, BStBl. I 2024, 726.
147 § 4 Nr. 20 UStG bei den kulturellen Leistungen, § 4 Nr. 21 UStG bei den Bildungsleistungen oder § 4 Nr. 14 UStG bei den Gesundheitsleistungen.
148 § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG zu den kulturellen Leistungen.
149 BMF, Schreiben v. 08.07.2025, BStBl. I 2025, 1479.
150 § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG in der seit dem 01.01.2025 geltenden Fassung – eine Gutschrift ist die Rechnung, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird.
151 § 14c Abs. 2 UStG.
152 Abschn. 14.3 Abs. 4 Satz 5 und 6 UStAE sowie Abschn. 14c.2 Abs. 2 UStAE.
153 BMF, Schreiben v. 17.09.2025, BStBl. I 2025, 1758.
154 Anlage 8 zum UStAE.

Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-R. Radeisen, Steuerberater

© 12/2025 DWS-Medien, Berlin