



ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT

2023/2024

INFORMATIONEN FÜR BERATER UND MANDANTEN

MERKBLATT NR. 1779.3 | 04 | 2024

INHALT

1. Einleitung
2. Gesetzliche Änderungen
 - 2.1 Allgemeines
 - 2.2 Zukunftsfinanzierungsgesetz
 - 2.3 Wachstumschancengesetz
 - 2.3.1 Mittelbare Änderungen des Umsatzsteuerrechts
 - 2.3.2 Im Jahr 2023 eintretende Änderungen
 - 2.3.3 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 01.01.2024
 - 2.3.3.1 Steuerbefreiung für Verfahrenspfleger nach § 4 Nr. 16 UStG
 - 2.3.3.2 Steuerbefreiung für Verfahrensbeistände nach § 4 Nr. 25 UStG
 - 2.3.3.3 Erweiterung der Vertrauensschutzregelung zu § 13b UStG
 - 2.3.3.4 Änderungen im Zusammenhang mit der Abgabe von Jahressteuererklärungen und Voranmeldungen
 - 2.3.3.5 Änderungen bei der Kleinunternehmerbesteuerung
 - 2.3.3.6 Anhebung der Umsatzgrenze für die Istbesteuerung
 - 2.3.3.7 Durchschnittssteuersatz für Land- und Forstwirte
 - 2.3.4 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 01.01.2025
 - 2.3.4.1 Allgemeine Rahmenbedingungen
 - 2.3.4.2 Rechnungsdefinition
 - 2.3.4.3 Verpflichtung zur Rechnungsausstellung
 - 2.3.4.4 Allgemeine Anforderungen an das Rechnungswesen
 - 2.3.4.5 Ermächtigungsvorschriften
 - 2.3.4.6 Auswirkungen auf Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise
 - 2.3.4.7 Übergangsregelungen
 - 2.4 Weitere Änderungsvorschläge
 - 2.5 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz
3. Jahressteuererklärung 2023
4. Fristen und Nichtbeanstandungsregelungen 2023/2024
5. Wichtige gerichtliche Entscheidungen
 - 5.1 Entscheidungen von EuGH und BFH
 - 5.2 Wichtige offene Verfahren beim EuGH und BFH

6. Wichtige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung

- 6.1 Sonderregelungen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine
- 6.2 Aus der Finanzverwaltung in Stichworten

1. EINLEITUNG

Nachdem der Jahreswechsel 2022/2023 durch die Einführung des neuen Nullsteuersatzes geprägt war, zeichnet sich für die Praxis durch das Wachstumschancengesetz eine noch tiefergreifende Änderung durch die Einführung einer verpflichtenden elektronischen Rechnung bei nationalen Umsätzen zwischen Unternehmern ab. Selbst wenn dies erst ab 2025 verpflichtend kommt, müssen schon zeitnah die Vorbereitungen getroffen werden – dies wird alle Unternehmen von klein bis groß betreffen. Daneben standen aber auch weiterhin die Anpassungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Krisen (Ukraine-Krieg, Corona-Pandemie, Inflation, Klimawandel) im Mittelpunkt der Diskussion, um bestimmte Ausnahmeregelungen zu verlängern bzw. vorzeitig zu beenden.

Neben den gesetzlichen Änderungen haben aber auch die Finanzverwaltung und die Gerichte wieder zur Fortschreibung des Umsatzsteuerrechts beigetragen. Weiterhin bewegen die Frage der Organschaft, das Aufteilungsgebot und die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben die Praxis.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen, die sich im Jahr 2023 ergeben haben, sowie Hinweise auf neue Vorschriften, die ab 2024 zu beachten sind bzw. auf die sich die Praxis mittelfristig vorbereiten muss. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt.

2. GESETZLICHE ÄNDERUNGEN

2.1 Allgemeines

Der Jahresbeginn 2023 stand ganz unter dem Einfluss der Einführung des neuen „Nullsteuersatzes“¹ für die Lieferung bzw. die Installation bestimmter Photovoltaikanlagen bei Leistungen gegenüber dem Betreiber der Anlage.² Darüber hinaus musste

¹ § 12 Abs. 3 UStG.

² Die Regelung wurde durch das Jahressteuergesetz v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2204, zum 01.01.2023 eingeführt.

die Absenkung des Steuersatzes für die Lieferung von Gas und Wärme – allerdings schon seit dem 01.10.2022 – in der Praxis berücksichtigt werden.³ Unterjährig hatten sich dann im Jahr 2023 keine weiteren Änderungen ergeben.

Zum **Ende des Jahres 2023** waren zwei Gesetzesverfahren zu beachten, die Änderungen des Umsatzsteuerrechts nach sich ziehen werden:

- das **Zukunftsfinanzierungsgesetz**⁴ sowie
- das **Wachstumschancengesetz**⁵.

Nachdem der Bundesrat wegen des Wachstumschancengesetzes den Vermittlungsausschuss angerufen hat, sind einige Punkte in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz übernommen worden, damit eine Verabschiedung noch in 2023 stattfinden kann. Dies betraf aber keine Regelungen zur Umsatzsteuer. Am 22.03.2024 hat dann aber der Bundesrat einer leicht geänderten Fassung des Wachstumschancengesetzes zugestimmt, sodass die Änderungen in Kraft treten können.

2.2 Zukunftsfinanzierungsgesetz

Im Rahmen des **Zukunftsfinanzierungsgesetzes** sollten verschiedene **Änderungen in § 4 Nr. 8 UStG** vorgenommen werden, die sich im Wesentlichen aufgrund der weiteren Anpassung an die MwStSystRL⁶ ergeben. Nach Beschlussempfehlung des Finanzausschusses wurde aber nur eine Änderung in § 4 Nr. 8 UStG vorgenommen. Das Zukunftsfinanzierungsgesetz ist vom Bundesrat verabschiedet worden.

HINWEIS In § 4 Nr. 8 Buchst. a und Buchst. g UStG sollten die umsatzsteuerlichen Befreiungstatbestände auf die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber ausgedehnt werden, um die unionsrechtlichen Vorgaben vollständig in nationales Recht umzusetzen. Die noch in der ersten Lesung verabschiedeten Änderungen sind dann aber im Finanzausschuss des Bundestags gestrichen worden.

In **§ 4 Nr. 8 Buchst. h UStG** wird geregelt, dass alle „**alternativen Investmentfonds**“ von der Umsatzsteuer befreit sind (bisher waren dies nur die Verwaltung von mit Wertpapieren i. S. d. § 1 Abs. 2 KAGB⁷ vergleichbaren alternativen Investmentfonds), dafür wird die „Verwaltung von Wagniskapitalfonds“ gestrichen.

HINWEIS Der Umfang der Umsatzsteuerbefreiung erstreckte sich ausweislich der Gesetzesbegründung nach bisheriger nationaler Rechtslage auf Investmentfonds i. S. d. OGAW-Richtlinie und auf die Verwaltung solcher alternativer Investmentfonds (AIF), die den gleichen Wettbewerbsbedingungen unterliegen, sowie auf die Verwaltung von Wagniskapitalfonds. Durch die Gesetzesänderung werden die Verwaltungsleistungen von alternativen Investmentfonds i. S. d. § 1 Abs. 3 KAGB von der Umsatzsteuer befreit.

2.3 Wachstumschancengesetz

Der Bundesfinanzminister hat ein **Wachstumschancengesetz** vorgelegt, das zu Entlastungen in der Wirtschaft führen soll. Der Bundestag hat das Gesetz am 17.11.2023 in 2. und 3. Lesung ver-

3 Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz v. 19.10.2022, BGBl. I 2022, 1743.

4 Gesetz zur Finanzierung von zukunftssicheren Investitionen (Zukunftsfinanzierungsgesetz) in der vom Deutschen Bundestag am 17.11.2023 verabschiedeten Fassung.

5 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) in der vom Deutschen Bundestag am 17.11.2023 verabschiedeten Fassung.

6 Anpassung an Art. 135 Abs. 1 Buchst. b, c und g MwStSystRL.

7 Kapitalanlagegesetzbuch.

abschiedet, der Bundesrat hat dazu allerdings am 24.11.2023 den Vermittlungsausschuss angerufen. Nach längerem politischen Streit ist eine geringfügig angepasste Fassung des Gesetzes am 22.03.2024 vom Bundesrat verabschiedet worden. Durch das Wachstumschancengesetz werden sich auch umsatzsteuerliche Änderungen ergeben. Neben Folgewirkungen aus ertragsteuerrechtlichen Änderungen kommt es auch zu unmittelbaren Veränderungen im Umsatzsteuerrecht. Die durchgreifendste Veränderung wird sich durch die Einführung einer zwingenden Abrechnung durch eine elektronische Rechnung bei steuerpflichtigen B2B-Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern ergeben. Dies wird – mit weiteren Übergangsvorschriften – aber erst ab 2025 gelten, wobei sich allerdings noch durch den Finanzausschuss verlängerte Übergangsfristen ergeben.

2.3.1 Mittelbare Änderungen des Umsatzsteuerrechts

Im **Ertragsteuerrecht** werden diverse Veränderungen erfolgen. Geplant war die Anhebung von Wertgrenzen für bestimmte ertragsteuerrechtliche Ausnahmen. Diese werden eine **mittelbare Auswirkung für die Umsatzsteuer** haben. Davon ist aber nur eine Änderung (rückwirkend zum 01.01.2024) umgesetzt worden.

- In § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG wurde die Grenze für **Geschenke von geringem Wert** von derzeit 35 € auf **50 €** angehoben.

HINWEIS Die Anhebung der Wertgrenze für Geschenke von geringem Wert wirkt sich mittelbar auf die unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG aus, nachdem eine unentgeltliche Wertabgabe aus unternehmerischen Gründen dann nicht gegeben ist, wenn ein Geschenk von geringem Wert vorliegt. Bisher wurde umsatzsteuerrechtlich auf die Grenze von 35 € aus dem Ertragsteuerrecht Bezug genommen. Weiterhin wirkt sich die Anhebung der Grenze für die Geschenke von geringem Wert auf die Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen nach § 15 Abs. 1a UStG aus. Hier wird aus § 15 Abs. 1a UStG für den Vorsteuerabzug unmittelbar auf § 4 Abs. 5 EStG Bezug genommen.

- In § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG sollte der Freibetrag für **Betriebsveranstaltungen** von derzeit 110 € auf **150 €** angehoben werden. Diese Änderung wurde aber nicht übernommen.

HINWEIS Bei einer Betriebsveranstaltung ist zu unterscheiden, ob diese im überwiegenden Interesse des Unternehmens oder des Personals durchgeführt wird. Soweit eine Betriebsveranstaltung im überwiegenden Interesse des Unternehmens durchgeführt wird, ist der Vorsteuerabzug für die damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen unter den weiteren Voraussetzungen möglich. Wird eine Betriebsveranstaltung durchgeführt, die im überwiegenden Interesse des Personals durchgeführt wird, würde dies zu dem Grunde nach besteuerten Ausgangsleistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG führen. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug für die damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen ausgeschlossen.⁸

Die Abgrenzung zwischen unternehmerischer oder durch den privaten Bedarf des Personals verursachter Veranlassung erfolgt einheitlich anhand der 110-€-Grenze.⁹ Während die Grenze im Ertragsteuerrecht einen Freibetrag darstellt, handelt es sich im Umsatzsteuerrecht allerdings um eine Freigrenze.¹⁰

8 Abschn. 15.15 UStAE.

9 Abschn. 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 UStAE.

10 Bestätigt durch BFH, Urteil v. 10.05.2023, V R 16/21, BFH/NV 2023, 1161. Allerdings lässt das BFH-Urteil noch Fragen offen, da der BFH in den amtlichen Leitsätzen von einem Jahresbetrag von 110 € ausgeht, während dies im Ertragsteuerrecht pro Veranstaltung gesehen wird.

2.3.2 Nach Verabschiedung eintretende Änderungen

HINWEIS Die folgenden Änderungen treten am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft.

Eine Änderung erfolgt beim **ermäßigten Steuersatz** für begünstigte Einrichtungen nach **§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG** und ein neuer Satz 4 wird angefügt.

In § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG wird klargestellt, dass die Regelung nur auf Leistungen von Zweckbetrieben nach den §§ 66 bis 68 AO anzuwenden ist. Bei Leistungen von **Zweckbetrieben** nach § 65 AO findet hingegen keine umsatzsteuerrechtliche Prüfung der Wettbewerbsrelevanz dieser Leistungen statt. Bisher wurde in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nur allgemein zur Prüfung der Wettbewerbssituation auf die Zweckbetriebe verwiesen. Die Präzisierung soll erfolgen, da bei Zweckbetrieben i. S. d. § 65 AO dem Wettbewerbsgedanken bereits durch die Definition des Zweckbetriebs als solchem in § 65 AO hinreichend Rechnung getragen wird.

HINWEIS Die Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG erfolgt nachdem der BFH¹¹ entschieden hatte, dass die Wettbewerbsklausel des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut auch auf Zweckbetriebe i. S. d. § 65 AO anzuwenden ist. Ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers habe keinen Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden.

Nach der Gesetzesbegründung führt die BFH-Rechtsprechung dazu, dass Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO regelmäßig dem regulären Steuersatz unterliegen. Denn Sachverhalte, bei denen Zweckbetriebe nicht zu herkömmlichen Unternehmen in Wettbewerb treten, sind danach kaum denkbar.

Weiterhin wird in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ein neuer Satz 4 angefügt, nach dem Körperschaften mit ihren in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetrieben ihre **steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklichen**, wenn die Leistungsempfänger oder an der Leistungserbringung beteiligte Personen vom steuerbegünstigten Zweck der Einrichtung erfasst werden.

HINWEIS Durch die Regelung wird klargestellt, dass nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG begünstigte Leistungen auch dann vorliegen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen entweder Empfänger der Leistung sind oder, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der Leistungserbringung mitwirken.

Der BFH¹² hatte festgestellt, dass die Umsätze, die ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens aus Gastronomieleistungen und der Zurverfügungstellung einer öffentlichen Toilette erzielt, selbst dann nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuern sind, wenn diese Leistungen der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gedient haben. Dies würde u. a. daran liegen, dass die einzelnen Gastronomieleistungen des Bistros wie auch die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette in erster Linie den Zwecken der Besucher (Verbraucher) und der Nutzer dienen, die nicht vom gemeinnützigen Zweck der Einrichtung des Klägers erfasst werden. Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil bisher nicht angewendet.

¹¹ BFH, Urteil v. 26.08.2021, V R 5/19, BFH/NV 2022, 166.

¹² BFH, Urteil v. 23.07.2019, XI R 2/17, BFH/NV 2020, 69.

2.3.3 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 01.04.2024

HINWEIS Die folgenden Änderungen werden zum 01.04.2024 in Kraft treten.

2.3.3.1 Steuerbefreiung für Verfahrenspfleger nach § 4 Nr. 16 UStG

Nach der neu in § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG eingeschobenen Regelung erbringen auch **Verfahrenspfleger¹³ steuerfreie Leistungen**, soweit Preise genehmigt sind oder genehmigte Preise nicht überstiegen werden.

Nach der Gesetzesbegründung werden jetzt mit der Ergänzung alle die im Rahmen eines Betreuungs-, Unterbringungs- oder Freiheitsentziehungsverfahrens nach dem 3. oder 7. Buch des FamFG zur Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person tätigen Verfahrenspfleger als begünstigte Einrichtungen anerkannt. Dazu zählen insb. die **Verfahrenspflegerbestellungen** im Vorfeld der Bestellung eines Betreuers, wie die vor Anordnung oder Genehmigung einer Unterbringungsmaßnahme (§ 312 FamFG), wie auch die Bestellungen nach § 298 Abs. 2 und § 297 Abs. 5 FamFG, sowie vor Anordnung einer Freiheitsentziehung.

Die Gesetzesänderung folgt der Rechtsprechung¹⁴ und befreit künftig alle die in diesem Rahmen erbrachten Pflgerschaftsleistungen von den zum Verfahrenspfleger bestellten Personen. Der BFH hatte festgestellt, dass an der Tätigkeit eines Verfahrenspflegers in Betreuungs- und Unterbringungssachen ein **besonderes Gemeinwohlinteresse** besteht. In diesen Verfahren geht es fast ausschließlich um intensive Grundrechtseingriffe gegenüber hilfsbedürftigen Personen. Entsprechendes gilt für die Tätigkeit eines **Verfahrenspflegers in Freiheitsentziehungssachen**.

2.3.3.2 Steuerbefreiung für Verfahrensbeistände nach § 4 Nr. 25 UStG

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchst. d UStG wird der Vollständigkeit halber um die im Rahmen einer **Unterbringung oder freiheitsentziehender Maßnahmen** nach § 167 Abs. 1 i. V. m. § 317 FamFG für Minderjährige tätige Verfahrensbeistände ergänzt (Neuaufnahme des § 167 FamFG in die Aufzählung).

2.3.3.3 Erweiterung der Vertrauensschutzregelung zu § 13b UStG

Für bestimmte, der **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** unterfallende Umsätze¹⁵ enthält § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG eine **Vertrauensschutzregelung**, wonach der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gilt, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger für diesen Umsatz die Regelung des § 13b Abs. 2 UStG angewandt haben, obwohl dies nach Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Voraussetzungen nicht zutreffend war.

Zum 01.01.2023 wurde **§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG** um die Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nr. 2 BEHG¹⁶ ergänzt. Die Vertrauensschutzregelung soll jetzt auch für die unter diese Vorschrift fallenden Umsätze gelten. Erfasst werden aber nicht nur die unter das BEHG fallenden Umsätze, sondern sämtliche in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG erfassten Umsätze der **Übertragung von Emissionsrechten**.

¹³ Nach §§ 276, 297, 298, 317 und 419 FamFG (Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit).

¹⁴ BFH, Urteil v. 25.11.2021, V R 34/19, BFH/NV 2022, 561.

¹⁵ Reverse-Charge-Verfahren.

¹⁶ Brennstoffemissionshandelsgesetz.

2.3.3.4 Änderungen im Zusammenhang mit der Abgabe von Jahressteuererklärungen und Voranmeldungen

Im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Abgabe von **Jahressteuererklärungen** und **Voranmeldungen** ergeben sich in § 18 UStG verschiedene Änderungen – dies sind zum Teil redaktionelle, zum Teil aber auch wichtige inhaltliche Änderungen. Diese Änderungen treten zum 01.01.2025 in Kraft.

- In § 18 UStG wird redaktionell geändert, dass die Jahressteuererklärung bzw. die Voranmeldung über die **amtlich bestimmte Schnittstelle** zu übermitteln ist. Bisher war in diesem Zusammenhang die Übertragung „durch Datenfernübertragung“ vorgegeben.
- § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG wird dahingehend geändert, dass Unternehmer, die die **Kleinunternehmerbesteuerung** nach § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nehmen, in die Aufzählung der **Ausnahmen von der Verpflichtung, eine Umsatzsteuer-Voranmeldung** abgeben zu müssen, aufgenommen werden. In bestimmten Fällen muss der Kleinunternehmer aber dennoch eine Voranmeldung (für einen bestimmten Meldezeitraum) abgeben; vgl. dazu unten.
- In § 18 Abs. 2 UStG ist bestimmt, in welchem Turnus der Unternehmer die **Voranmeldung** abgeben muss. Regelmäßig ist die Voranmeldung quartalsweise abzugeben. In den Fällen, in denen die Umsatzsteuer im Vorjahr mehr als 7.500 € betragen hat, ist die Voranmeldung monatlich abzugeben (auch diese Grenze soll noch angehoben werden). Das Finanzamt kann aber einen Unternehmer von der **Verpflichtung, eine Voranmeldung abgeben zu müssen, befreien**, wenn die Umsatzsteuer im Vorjahr nicht mehr als 1.000 € betragen hat, § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG. Die Grenze wird zum 01.01.2025 auf **2.000 €** angehoben.

HINWEIS Wenn die Umsatzsteuer des Unternehmers im Jahr 2024 nicht mehr als 2.000 € betragen hat, kann er sich ab 2025 von der Verpflichtung, eine Voranmeldung abgeben zu müssen, befreien. In der Praxis erfolgt dies meist automatisiert von der Finanzverwaltung.

- § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG wird dahingehend geändert, dass Unternehmer, die die **Kleinunternehmerbesteuerung** nach § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nehmen, in die Aufzählung der **Ausnahmen von der Verpflichtung, eine Jahressteuererklärung abgeben zu müssen**, aufgenommen werden. In bestimmten Fällen muss der Kleinunternehmer aber dennoch eine Steuererklärung abgeben; vgl. dazu unten.

2.3.3.5 Änderungen bei der Kleinunternehmerbesteuerung

Korrespondierend zu den Änderungen in § 18 Abs. 1 und Abs. 3 UStG wird in § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG klarstellend geregelt, dass die **Erklärungspflichten** nach § 18 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG (Jahressteuererklärung sowie Voranmeldung) nicht gelten, wenn § 19 UStG angewendet wird.

HINWEIS Wenn der Unternehmer die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nimmt, gilt die Befreiung von der Verpflichtung, eine Jahressteuererklärung abzugeben, für die Jahressteuererklärung für 2024, § 27 Abs. 39 UStG.

In bestimmten Fällen kann aber auch ein Kleinunternehmer weiterhin **verpflichtet** sein, **Voranmeldungen** – grundsätzlich oder nur für bestimmte Meldezeiträume – und **Jahressteuererklärungen** abgeben zu müssen:

- Der Kleinunternehmer kann von der **Finanzverwaltung** nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO zur Abgabe von Erklärungen **aufgefordert** werden.

- Voranmeldungen oder Jahressteuererklärungen sind abzugeben, wenn **steuerbare i.g. Erwerbe**¹⁷ vorliegen, Umsatzsteuer nach § 13b UStG¹⁸ oder als Käufer im Rahmen der zweiten Lieferung bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft¹⁹ geschuldet wird. Da der Kleinunternehmer bei der bei ihm entstehenden Umsatzsteuer aufgrund der Regelung zur Kleinunternehmerbesteuerung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kommt es in diesen Fällen immer zu einer **Steuerzahllast** für den Kleinunternehmer.

HINWEIS Die Änderung beruht auf Art. 272 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach den Art. 282 bis 292 MwStSystRL in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 des Titel XI MwStSystRL – worunter auch die Verpflichtung nach Art. 250 MwStSystRL sowie die Ermächtigung nach Art. 261 MwStSystRL fallen – befreien.

Liegen die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbesteuerung vor, muss der betroffene Unternehmer keinen Antrag stellen, er unterliegt der Kleinunternehmerbesteuerung. Er kann aber auf die **Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung** nach § 19 Abs. 2 UStG **verzichten**. Die gesetzliche Regelung zum Verzicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung soll geändert werden.

Bisher war der **Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung** bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich. Nach der neuen Regelung in § 19 Abs. 2 UStG kann **bis zum Ablauf des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahrs** gegenüber dem Finanzamt erklärt werden, dass die Kleinunternehmerbesteuerung nicht in Anspruch genommen werden soll.

2.3.3.6 Anhebung der Umsatzgrenze für die Istbesteuerung

Der Unternehmer kann die **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten**²⁰ anwenden, soweit er die Voraussetzungen nach § 20 Satz 1 UStG erfüllt. Die wichtigste Regelung des § 20 Satz 1 UStG ist Nr. 1, nach der der Unternehmer, der im vorangegangenen Kalenderjahr eine bestimmte Gesamtumsatzgrenze nicht überschritten hat, sich auf Antrag die Istbesteuerung gestatten lassen kann.

Zum 01.01.2024 ist die Gesamtumsatzgrenze in § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG von 600.000 € auf **800.000 €** angehoben worden (rückwirkend!).

HINWEIS Die Anhebung greift schon für die Anwendung der Istbesteuerung im Kalenderjahr 2024: Hat der Unternehmer im Jahr 2023 die Gesamtumsatzgrenze von 800.000 € nicht überschritten, kann er sich für das Jahr 2024 die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestatten lassen.

2.3.3.7 Durchschnittssteuersatz für Land- und Forstwirte

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,²¹ sollte zum 01.01.2024 **erneut abgesenkt** werden, auf nunmehr **8,4 %**. Diese Regelung ist aber nicht in die verabschiedete Gesetzesfassung übernommen worden.

¹⁷ § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

¹⁸ Reverse-Charge-Verfahren.

¹⁹ § 25b Abs. 2 UStG.

²⁰ Ist-Besteuerung.

²¹ Zum 01.01.2023 war der Durchschnittssteuersatz von 9,5 % auf 9,0 % abgesenkt worden.

2.3.4 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum 01.01.2025

HINWEIS Die folgenden Änderungen treten zum 01.01.2025 in Kraft, teilweise ergeben sich aber noch Übergangsregelungen bis 2027. Der Bundesrat und auch diverse Experten bei der Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundesrats hatten für eine generelle Verschiebung zum 01.01.2027 plädiert, dies wurde aber vom Bundestag nicht aufgenommen, lediglich die Übergangsvorschriften sind verlängert worden.

Erhebliche Veränderungen werden sich – aber erst ab 2025 – bei der Verpflichtung zur **Ausstellung von Rechnungen** ergeben. Für nationale Leistungen zwischen Unternehmen (B2B) soll verpflichtend die Abrechnung durch eine **elektronische Rechnung** (eRechnung) vorgeschrieben werden.

HINWEIS Die Einführung einer verpflichtenden Abrechnung durch eRechnung bei Inlandsumsätzen entspricht derzeit nicht den Vorgaben des Unionsrechts. Deutschland hat sich hier aber eine Ermächtigung beim Rat der Europäischen Union eingeholt, eine vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen.²² Die Regelung würde somit nicht gegen Unionsrecht verstoßen.

2.3.4.1 Allgemeine Rahmenbedingungen

Sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene wird seit einiger Zeit die Einführung der sog. eRechnung diskutiert. Auf **europäischer Ebene** soll dies (geplant ab 2028²³ – allerdings nur für EU-grenzüberschreitende Leistungen) im Rahmen der **ViDA-Planungen**²⁴ umgesetzt werden. National wird dies ab 2025 durch eine **auf Inlandsumsätze beschränkte** Verpflichtung realisiert werden.

Die Neuregelung wird zu einer vollständigen Neuausrichtung bei der Abrechnung zwischen Unternehmen im Inland führen.

2.3.4.2 Rechnungsdefinition

In § 14 Abs. 1 UStG wird eine neue **Definition der Rechnung** vorgegeben:

- **Elektronische Rechnung:** Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gem. der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014 entsprechen. Eine eRechnung kann neben der europäischen Norm auch in einem zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbarten elektronischen Format erstellt werden, wenn das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der europäischen Norm entspricht oder mit dieser interoperabel ist.²⁵
- **Sonstige Rechnung:** Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird.

²² Durchführungsbeschluss (EU) 2023/1151 des Rates v. 25.07.2023 zur Ermächtigung Deutschlands, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen, ABI EU L 188/42.

²³ Auch hier zeichnet sich aber schon ab, dass dieser Termin wohl voraussichtlich nicht einzuhalten ist.

²⁴ VAT in the Digital Age.

²⁵ Diese vom Finanzausschuss hinzugefügte Möglichkeit der elektronischen Rechnung soll die geforderte „Technologieoffenheit“ gewährleisten.

HINWEIS Eine per E-Mail übermittelte PDF-Datei stellt ab Inkrafttreten der Neuregelung keine „elektronische Rechnung“ mehr dar. Die eRechnung muss in einem „strukturierten elektronischen Format“ ausgestellt, übermittelt und empfangen werden.

Eine elektronische Rechnung, die nicht den Anforderungen nach den unionsrechtlichen Vorgaben (CEN-Format EN 16931) oder einer damit interoperablen Datenstruktur entspricht, ist dann als „sonstige Rechnung“ einzuordnen. Allerdings hat die Finanzverwaltung²⁶ schon klargestellt, dass die bisherigen elektronischen Formate, die für die Abrechnung gegenüber öffentlichen Auftraggebern verwendet werden (XRechnung oder ZUGFeRD) diesem Format entspricht. Im Zuge der Anhörungen im Finanzausschuss ist an die Regierung appelliert worden, für kleinere Unternehmen kostenfreie Zugangsmöglichkeiten bereitzustellen, um die Akzeptanz zu erhöhen.

Bisher war die Ausstellung der Rechnung auf Papier vorrangig – dieser **Vorrang für die papiergebundene Rechnung wird gestrichen**. Allerdings bleibt weiterhin die Zustimmung des Leistungsempfängers (Rechnungsempfängers) für die Abrechnung mittels einer elektronischen Rechnung notwendige Voraussetzung. Dies wird allerdings jetzt eingeschränkt für die Fälle, in denen ab dem Inkrafttreten der Regelung (bzw. nach Ablauf der Übergangsregelungen) die Ausstellung der elektronischen Rechnung zwingend vorgeschrieben ist.

2.3.4.3 Verpflichtung zur Rechnungsausstellung

Unverändert bleibt nach § 14 Abs. 2 UStG, dass der Unternehmer in jedem Fall **berechtigt** ist, mittels einer „Rechnung“ abzurechnen, soweit er Leistungen ausführt. Neu strukturiert werden die Fälle, in denen der Unternehmer verpflichtet ist, eine Rechnung auszustellen. Unverändert bleibt auch die Verpflichtung, eine Rechnung **innen sechs Monaten** nach Ausführung der Leistung auszustellen, soweit eine Rechnungsausstellungsverpflichtung besteht.

Der Unternehmer ist **verpflichtet**, eine Rechnung auszustellen, wenn er eine **steuerbare Leistung** ausführt, die auch nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei ist und der **Leistungsempfänger**

- ein **Unternehmer** ist, der die Leistung für Zwecke seines Unternehmens bezieht,
- eine **juristische Person** ist, die nicht Unternehmer ist oder
- es sich bei Ausführung an einen anderen Leistungsempfänger (regelmäßig also gegenüber Nichtunternehmern) um eine steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG oder eine sonstige Leistung i. Z. m. mit einem Grundstück handelt.

HINWEIS Eine elektronische Rechnung in dem neuen „strukturierten“ Format ist nur auszustellen, wenn eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht, der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für Zwecke seines Unternehmens bezieht und sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem in § 1 Abs. 3 UStG²⁷ genannten Gebiet ansässig sind. Dies kann auch Fälle betreffen, in dem die Leistung im Inland ausgeführt ist, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 1 bis Nr. 7 UStG ist.

Obwohl es wahrscheinlich nicht notwendig wäre, ist in § 14 Abs. 2 UStG auch **definiert**, wann der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger **im Inland ansässig** sind: Ein im Inland oder

²⁶ BMF-Schreiben v. 02.10.2023 in einem nicht allgemein veröffentlichten Schreiben an Verbände.

²⁷ In § 1 Abs. 3 UStG sind die (verbliebenen) Freihäfen – Bremerhaven und Cuxhaven – sowie die Gewässer und Watten zwischen der jeweiligen Strandlinie und der Hoheitsgrenze aufgenommen.

in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

HINWEIS Sind der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsempfänger nicht im Inland ansässig, kann die Rechnung auch als sonstige Rechnung (auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format) ausgestellt werden.

2.3.4.4 Allgemeine Anforderungen an das Rechnungswesen
In § 14 Abs. 3 UStG werden die Regelungen zur **Echtheit der Herkunft**, zur **Unversehrtheit des Inhalts** und der **Lesbarkeit** einer Rechnung zusammengefasst. Bislang waren diese Voraussetzungen in den Absätzen 1 und 3 geregelt. Inhaltliche Veränderungen ergeben sich daraus nicht.

2.3.4.5 Ermächtigungsvorschriften
In dem neu angefügten § 14 Abs. 6 Satz 2 UStG wird eine **Verordnungsermächtigung** aufgenommen, um mögliche Änderungen der MwStSystRL hinsichtlich der Anforderungen an eine elektronische Rechnung und Anpassungen des CEN-Formats EN 16931 auch im Hinblick auf das zukünftige Meldesystem kurzfristig umsetzen zu können.

2.3.4.6 Auswirkungen auf Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise
Sowohl **Kleinbetragsrechnungen**²⁸ als auch **Fahrausweise**²⁹ (als Rechnungen) können immer als **sonstige Rechnungen** erstellt werden – dies gilt aus Praxisgründen notwendigerweise auch bei B2B-Umsätzen. Klargestellt wird dies durch Aufnahme einer Ausnahme sowohl in § 33 Satz 4 UStDV zur Kleinbetragsrechnung als auch in § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV für die Fahrausweise als Rechnung.

2.3.4.7 Übergangsregelungen
Die verpflichtende Einführung der eRechnung wird durch **Übergangsregelungen** begleitet, die nach den Beratungen im Finanzausschuss des Bundestags noch erweitert wurden.

Für Umsätze, die zwischen dem **01.01.2025** und dem **31.12.2026** ausgeführt werden, kann weiterhin mit einer „**sonstigen Rechnung**“ abgerechnet werden, selbst wenn eigentlich verpflichtend eine eRechnung erstellt werden müsste, § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1 UStG. Dies gilt aber nur, wenn die Rechnung dann auch bis zum 31.12.2026 übermittelt wird. Wenn mit einer anderen elektronischen Rechnung abgerechnet wird, ist die Zustimmung des Leistungsempfängers (wie bisher) notwendig.

Für **kleinere Unternehmer**, deren Gesamtumsatz im Vorjahr (hier 2026) nicht mehr als 800.000 € betragen hat, wird diese Ausnahmeregelung für Umsätze, die in der Zeit zwischen dem **01.01.2027** und dem **31.12.2027** ausgeführt werden, bis zum 31.12.2027 verlängert, § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 2 UStG.

HINWEIS Die Übergangsregelungen betreffen nur die Ausstellung von eRechnungen. Grundsätzlich bleibt aber nach der bisherigen Regelung die Verpflichtung des Leistungsempfängers bestehen, eine elektronische Rechnung entgegenzunehmen. Dies betrifft auch kleinere Unternehmen und Rechnungen im Jahr 2025 und 2026.

²⁸ § 33 UStDV. Eine Kleinbetragsrechnung liegt bei einem Bruttobetrag von nicht mehr als 250 € vor.

²⁹ § 34 UStDV.

Durch die Regelung des § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 3 UStG wird weiterhin ermöglicht, dass zu einem zwischen dem **01.01.2027** und dem **31.12.2027**³⁰ ausgeführten Umsatz befristet bis zum 31.12.2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann, wenn diese mittels dem elektronischen Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (**EDI-Verfahren**) übermittelt wird. Dies bedarf der Zustimmung des Empfängers. Damit soll dem Wunsch der Wirtschaft Rechnung getragen werden, dass das EDI-Verfahren noch länger angewendet werden kann.

2.4 Weitere Änderungsvorschläge

Im Zusammenhang mit der Corona-Krise und der aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine ausgelöste Energiekrise waren **befristete Sondermaßnahmen** auch im Umsatzsteuerrecht ergriffen worden, die demnächst auslaufen. Es wurde darüber diskutiert, diese zu verlängern bzw. vorzeitig zu verändern:

- Für die **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** wurde zum 01.07.2020 der **Steuersatz auf 7% abgesenkt**, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG. Dies gilt aber nur für die Abgabe von Speisen, nicht für Getränke. Die Absenkung nach zweimaliger Verlängerung war **befristet bis 31.12.2023**.

HINWEIS Die Opposition im Bundestag ist für eine „Entfristung“; der Bundesfinanzminister wollte erst nach der letzten Steuerschätzung 2023 entscheiden. Ein „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“³¹ zur Entfristung der Absenkung wurde am 21.09.2023 im Bundestag mit den Stimmen der Regierungskoalition abgelehnt. Nach dem Urteil des BVerfG zum 2. Nachtragshaushaltsgesetz 2021³² bestanden aber kaum finanzielle Spielräume, sodass es nicht zu einer Verlängerung dieser Maßnahme gekommen ist. Seit dem 01.01.2024 unterliegen die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen wieder dem Regelsteuersatz von 19 %.

- Für **Lieferung von Gas über ein Gasleitungsnetz**³³ und der **Lieferung von Wärme**³⁴ ist der Steuersatz für die Zeit vom 01.10.2022 bis 31.03.2024 auf den **ermäßigten Steuersatz** abgesenkt worden. Die Bundesregierung wollte die Absenkung **vorfristig** schon zum 31.12.2023 beenden, da die Energiepreise wieder deutlich gesunken sind. Nach der Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestags war die Absenkung des Steuersatzes aber nur um einen Monat verkürzt worden. Da das Wachstumschancengesetz aber nicht rechtzeitig verabschiedet wurde, verbleibt es bei der gesetzlich festgelegten Frist zum 31.03.2024.

2.5 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz

Durch ein noch zu verabschiedendes Viertes Bürokratieentlastungsgesetz soll die Aufbewahrungspflicht für Rechnungen (§ 14b UStG) auf acht Jahre abgesenkt werden. Die Verpflichtung, monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben zu müssen, soll ab 2025 erst bestehen, wenn im Vorjahr die Zahllast mehr als 9.000 € (bisher 7.500 €) betragen hat. Weiterhin soll

³⁰ In der durch den Finanzausschuss vorgelegten und vom Bundestag verabschiedeten Fassung wird hier – wie auch schon in der in 1. Lesung verabschiedeten Gesetzesvorlage – auf Umsätze im Jahr 2026 und 2027 abgestellt. Da aber durch den Finanzausschuss die allgemeine Übergangsregelung in § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1 UStG auf die Umsätze im Jahr 2025 und 2026 erweitert wurde, macht die Regelung in § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 3 UStG nur für Umsätze im Jahr 2027 Sinn.

³¹ BT-Drucks. 20/5810.

³² BVerfG, Urteil v. 15.11.2023, 2 BvF 1/22.

³³ § 28 Abs. 5 UStG.

³⁴ § 28 Abs. 6 UStG.

bei der Differenzbesteuerung die Grenze für die Gesamtdifferenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG von 500 € auf 750 € angehoben werden.

3. JAHRESSTEUERERKLÄRUNG 2023

Der Unternehmer hat – unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – eine **Jahressteuererklärung** über die amtlich bestimmte Schnittstelle³⁵ zu übermitteln. Die **Abgabefrist** für die Steuererklärung endet gem. § 149 Abs. 2 AO regelmäßig sieben Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums.³⁶ Aufgrund der Nachwirkungen der Corona-Pandemie ist die **reguläre Abgabefrist für die Jahressteuererklärung 2023 aber auf den 31.08.2024³⁷ verschoben** worden. Soweit **Angehörige steuerberatender Berufe** die Erklärungen erstellen, verlängert sich diese Frist grundsätzlich bis Ende Februar des übernächsten Jahres, ebenfalls wegen der Corona-Pandemie ist die Abgabefrist aber **bis zum 31.05.2025³⁸ verlängert** worden.

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**. Nach der Rechtsprechung des BFH³⁹ muss innerhalb dieser **Zuordnungsfrist die Zuordnungsentscheidung durch objektive Nachweise dokumentiert** werden (z.B. ableitbar aus Bauantragsunterlagen bei Bau eines Hauses, Abschluss eines Stromeinlieferungsvertrags bei Anschaffung einer Photovoltaikanlage).

HINWEIS Eine Zuordnungsentscheidung ist aber nur dann auszuüben, 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 %⁴⁰ für unternehmerische Zwecke verwendet werden, können dem Unternehmen nicht zugeordnet werden (sog. Zuordnungsverbot).

Für den **Veranlagungszeitraum 2023** hatte die Finanzverwaltung⁴¹ im Dezember 2022 die Erklärungsdrucke für die **Jahressteuererklärung 2023** vorgestellt. Inhaltlich angepasst ist die Jahressteuererklärung 2023 an den seit dem 01.01.2023 abgesenkten Durchschnittssteuersatz⁴² nach § 24 UStG für Land- und Forstwirte sowie an den neuen **Nullsteuersatz** für die Lieferung und Installation der nach § 12 Abs. 3 UStG begünstigten **Photovoltaikanlagen**.

HINWEIS Angaben zum neuen Nullsteuersatz sind in der Jahressteuererklärung sowohl bei den steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei den unentgeltlichen Wertabgaben, den innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften als auch bei den steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerben zu machen.

35 Bisher: nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übertragen.

36 Dies wäre der 31.07.2024.

37 Da der 31.08.2024 ein Samstag ist, endet die Frist am 02.09.2024.

38 Da der 31.05.2025 ein Samstag ist, endet die Frist am 02.06.2025.

39 BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 28/21, BFH/NV 2022, 878, XI R 29/21, BFH/NV 2022, 881 sowie BFH, Urteil v. 29.09.2022, V R 4/20, BFH/NV 2023, 358. Die Rechtsprechung des BFH beruht auf den EuGH-Urteilen v. 14.10.2021, C-45/20 – E und C-46/20 – Z, BFH/NV 2021, 1629.

40 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

41 BMF, Schreiben v. 21.12.2022, BStBl. I 2022, 1719.

42 Der allgemeine Durchschnittssteuersatz nach § 24 Abs. 1 UStG war zum 01.01.2023 von 9,5 % auf 9,0 % abgesenkt worden.

Die Jahressteuererklärung ist darüber hinaus an den zum 01.01.2023 in Kraft getretenen **Wegfall der allgemeinen Durchschnittssatzbesteuerung** nach § 23 UStG angepasst worden.

4. FRISTEN UND NICHTBEANSTANDUNGS-REGELUNGEN 2023/2024

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.

- **Vorkosten oder Vermarktungskosten**, die ein Unternehmer einem Vorlieferanten weiterbelastet, stellen nach der Rechtsprechung des BFH⁴³ kein Entgelt für eine eigenständige Leistung gegenüber dem Vorlieferanten dar, sondern eine **Minderung der Bemessungsgrundlage**. Die Finanzverwaltung hat die Beschlüsse des BFH in den UStAE⁴⁴ aufgenommen. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn bis zur Veröffentlichung des Schreibens⁴⁵ die Weiterberechnung der Vorkosten abweichend von den dargestellten Grundsätzen als eigenständige Leistung behandelt worden ist.
- Nachdem zum 01.01.2020 in § 4 Nr. 25 UStG und zum 01.01.2021 in § 4 Nr. 16 UStG Änderungen bei der Begünstigung von der **Sozialfürsorge dienenden Leistungen** eingetreten waren, hatte die Finanzverwaltung⁴⁶ den UStAE entsprechend angepasst. Gleichzeitig wurde auch zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung – insb. im Zusammenhang mit der mittelbaren Tragung von Kosten – mit in den UStAE aufgenommen. Die Vergütung nach **§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG** kann in bestimmten Fällen auch bei einer mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegen.⁴⁷ Die bloße Möglichkeit, Verträge über Betreuungs- und Pflegeleistungen mit den Trägern und Einrichtungen der sozialen Sicherheit abschließen zu können, genügt nicht für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber für die Grundsätze aus der Rechtsprechung des BFH für alle **bis zum 31.12.2023 ausgeführten Umsätze** nicht, wenn der Unternehmer abweichend davon die Umsätze steuerpflichtig behandelt hat, wenn dem nicht die zum 01.01.2020 bzw. 01.01.2021 umgesetzten Gesetzesänderungen entgegenstehen.
- Nachdem der BFH⁴⁸ entschieden hatte, dass auch die **kurzfristige Vermietung von Wohncontainern** an Erntehelfer unter den **ermäßigten Steuersatz⁴⁹** für „Beherbergungsleistungen“ fallen kann, hat die Finanzverwaltung⁵⁰ dieses Urteil in den UStAE aufgenommen. Die Entscheidung des BFH ist aber abzugrenzen von der Vermietung von Wohnmobilen und Hausbooten, bei denen die Beförderung und nicht die Unterbringung im Vordergrund steht. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers –, wenn der Unternehmer für Leistungen, die **bis zum 31.12.2023 ausgeführt** werden, den Regelsteuersatz anwendet.

43 BFH, Beschluss v. 13.09.2022, XI R 8/20, BStBl. II 2023, 728 und BFH, Beschluss v. 11.10.2022, XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274.

44 Abschn. 1.1 Abs. 26 UStAE.

45 Die Veröffentlichung im BStBl. ist am 21.07.2023 erfolgt.

46 BMF, Schreiben v. 12.07.2023, BStBl. I 2023, 1505.

47 Abschn. 4.16.3 Abs. 3a UStAE mit Hinweis auf BFH, Urteil v. 13.06.2018, XI R 20/16, BFH/NV 2018, 1217 und BFH, Urteil v. 24.02.2021, XI R 30/20, BFH/NV 2021, 1158.

48 BFH, Urteil v. 29.11.2022, XI R 13/20, BStBl. II 2023, 938.

49 § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

50 BMF, Schreiben v. 06.10.2023, BStBl. I 2023, 1704 zur Anpassung von Abschn. 12.16 UStAE.

- Der BFH⁵¹ hatte entschieden, dass **Holzhackschnitzel** dem **ermäßigten Steuersatz** unterliegen, wenn sie bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 122 MwStSystRL Brennholz i. S. d. Warenbeschreibung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG darstellen. Dem steht das Fehlen der hierfür erforderlichen zolltariflichen Voraussetzung nicht entgegen, wenn die Holzhackschnitzel und das die zolltarifliche Voraussetzung erfüllende Brennholz austauschbar sind. Die Finanzverwaltung⁵² hatte das BFH-Urteil veröffentlicht, aber klargestellt, dass diese Entscheidung ausschließlich auf die **Lieferung von Holzhackschnitzeln** anzuwenden ist, es sei denn, es ergibt sich aus der Art der Aufmachung oder der Menge der Abgabe beim Verkauf, dass diese nicht zum Verbrennen bestimmt sind. Eine ursprünglich für vor dem 01.01.2023 ausgeführte Lieferungen aufgenommene **Nichtbeanstandungsregelung ist bis zum 31.12.2023**⁵³ verlängert worden. Bis dahin beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn bei den nach bisheriger Rechtsauffassung nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Holzhackschnitzeln 19% Umsatzsteuer berechnet wurde – dies gilt entsprechend für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers.
- Aufgrund des **Erdbebens in der Türkei und in Syrien** hatte die Finanzverwaltung⁵⁴ umfassende **Billigkeitsmaßnahmen bis zum 31.12.2023** veröffentlicht, von denen auch einige die Umsatzsteuer betreffen. Die Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung betreffen den Verzicht auf die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben und die Vorsteuerabzugsberechtigung für die zum Zweck der Hilfe bezogenen Leistungen:
 - Bei der **unentgeltlichen Bereitstellung** von Gegenständen und Personal für humanitäre Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen bei den von dem Erdbeben Geschädigten leisten, wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen. Exemplarisch führt die Finanzverwaltung hier Hilfsorganisationen, Einrichtungen für geflüchtete Menschen, zur Versorgung Verletzter sowie weitere öffentliche Institutionen an.
 - Beabsichtigt ein 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 Finanzverwaltung hatte 2020⁵⁵ **bestimmte Sondermaßnahmen** aufgrund der **Corona-Pandemie** geregelt und diese – teilweise ertragsteuerrechtlich, teilweise umsatzsteuerrechtlich – ausgerichteten Maßnahmen mehrfach⁵⁶ – zuletzt **bis zum 31.12.2023** – verlängert. Dies betrifft die folgenden Leistungen:
 - Für die **unentgeltliche Bereitstellung von medizinischem Bedarf** und für **unentgeltliche Personalgestellungen für medizinische Zwecke** durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten (z. B. Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr), wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen. Beabsichtigt ein Unternehmer bereits beim Leistungsbezug, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die genannten begünstigten Zwecke zu verwenden, können die entsprechenden Vorsteuerbeträge unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE berücksichtigt werden.
 - Die **umsatzsteuerbare Überlassung von Sachmitteln und Räumen** sowie von **Arbeitnehmern** sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14, 16, 18, 23 und 25 UStG als eng verbundene Umsätze der steuerbegünstigten Einrichtungen untereinander umsatzsteuerfrei. Ergänzend stellt die Finanzverwaltung fest, dass die Steuerbefreiung nur für die Überlassung zwischen Einrichtungen gilt, deren Umsätze **nach der gleichen Vorschrift steuerbefreit** sind, also z. B. für Überlassungen zwischen den in § 4 Nr. 16 UStG genannten Einrichtungen. Für die Anwendung der genannten Umsatzsteuerbefreiungen ist eine Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung nicht erforderlich.
 - Stehen Nutzungsänderungen bei **Unternehmen der öffentlichen Hand** i. Z. m. der Bewältigung der Corona-Pandemie, wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG und einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG abgesehen, wenn die Nutzungsänderung pandemiebedingt ist. Leerstand aufgrund von Kontaktbeschränkungen führen nicht zu Nutzungsänderungen im Verhältnis zu früheren Zeiträumen. Dies gilt entsprechend auch für Vorsteuerbeträge aus laufenden Kosten. Sofern Nutzungen pandemiebedingt unentgeltlich erfolgen, ist die Billigkeitsregelung auch auf in **privater Rechtsform** betriebene Unternehmen der öffentlichen Hand anzuwenden.
- Nach der Neuregelung der unternehmerischen Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) in § 2b UStG hatten sich in der Praxis verschiedene Fragen im Zusammenhang mit **Friedhöfen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft** ergeben, zu denen die Finanzverwaltung⁵⁷ 2020 Stellung genommen hatte. Von besonderer Bedeutung ist es für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungen, ob die jPöR unternehmerisch tätig ist oder nicht. Aufgrund der gesetzlichen Änderung zur Beurteilung der Unternehmereigenschaft der jPöR im Zusammenhang mit der Einführung der Regelung des § 2b UStG hatte die Finanzverwaltung es nicht beanstandet, wenn bei Verträgen, die noch unter der Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG bzw. innerhalb der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 und Abs. 22a UStG abgeschlossen wurden und die unter Anwendung des § 2b UStG steuerbar und steuerpflichtig wären, keine Nachversteuerung nach § 27 Abs. 1 UStG erfolgt. Da die Frist für die **optionale Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG** in § 27 Abs. 22a UStG durch das Jahressteuergesetz 2022 um weitere zwei Jahre – bis zum 31.12.2024 – verlängert worden war, hat die Finanzverwaltung die **Nichtbeanstandungsfrist ebenfalls um zwei Jahre verlängert**. Soweit die Träger noch die Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG zur Beurteilung der Unternehmereigenschaft anwenden, können sie bis 31.12.2024 noch Verträge nach altem Muster im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens abschließen.⁵⁸
- Bei der Ausführung von **Reiseleistungen nach § 25 UStG** hatte die Finanzverwaltung⁵⁹ im Jahr 2021 festgestellt, dass für **Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet** die Besteuerung nach § 25 UStG nicht anzuwenden ist. Eine schon mehrfach verlängerte **Nichtbeanstandungsregelung ist jetzt bis zum 31.12.2026** verlängert worden.⁶⁰ Drittlandsunternehmer können danach noch für alle bis Ende des Jahres 2026 aus-

51 BFH, Urteil v. 21.04.2022, V R 2/22, BStBl. II 2023, 460.

52 BMF, Schreiben v. 04.04.2023, BStBl. I 2023, 733.

53 BMF, Schreiben v. 29.09.2023, BStBl. I 2023, 1702.

54 BMF, Schreiben v. 27.02.2023, BStBl. I 2023, 335.

55 BMF, Schreiben v. 09.04.2020, BStBl. I 2020, 498.

56 BMF, Schreiben v. 14.12.2021, BStBl. I 2021, 2500; BMF, Schreiben v. 12.12.2022, BStBl. I 2022, 1677.

57 BMF, Schreiben v. 23.11.2020, BStBl. I 2020, 1335.

58 BMF, Schreiben v. 14.03.2023, BStBl. I 2023, 626.

59 BMF, Schreiben v. 29.01.2021, BStBl. I 2021, 250.

60 BMF, Schreiben v. 27.06.2023, BStBl. I 2023, 1124.

geführten Leistungen die Sonderregelung des § 25 UStG in Anspruch nehmen – dies führt wegen der am Sitzort ausgeführten Leistungen zu nicht steuerbaren Umsätzen im Inland. Allerdings ist der Vorsteuerabzug (Vorsteuervergütung) für evtl. in Deutschland in Anspruch genommene Reisevorleistungen ausgeschlossen.

5. WICHTIGE GERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

5.1 Entscheidungen von EuGH und BFH

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

- Zur **Organschaft** sind verschiedene Entscheidungen ergangen.
 - Zur Frage der **Eingliederung einer Personengesellschaft** in einen einheitlichen Organkreis hat der BFH⁶¹ entsprechend den Vorgaben des EuGH⁶² entschieden. Danach kann eine Personenhandelsgesellschaft mit einer „**kapitalistischen Struktur**“ Organgesellschaft sein, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Gesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind. Insoweit können keine anderen Grundsätze gelten als bei der Eingliederung einer Kapitalgesellschaft. Allerdings ist noch ein weiteres Revisionsverfahren zu dieser Rechtsfrage beim BFH⁶³ anhängig. Die Finanzverwaltung hat sich noch nicht geäußert.
 - Nachdem der EuGH⁶⁴ entschieden hatte, dass für die **finanzielle Eingliederung** vom Grundsatz her nur auf die **Anteilmehrheit** und nicht zusätzlich auf die **Stimmenmehrheit** des Organträgers bei der potenziellen Organgesellschaft abzustellen ist, hat der BFH⁶⁵ in seinem Folgeurteil hier aber nur einen „Sonderfall“ gesehen. Grundsätzlich soll es bei dem Eingliederungskriterium der Stimmenmehrheit bleiben. Wenn aber in besonderen Fällen keine Stimmenmehrheit vorliegt, kann – wie im vorliegenden Fall – die erforderliche Willensdurchsetzung dadurch gesichert sein, dass **Anteilmehrheit besteht** und der Organträger den alleinigen Geschäftsführer stellt. Damit kann eine **nicht vollständig ausgeprägte finanzielle Eingliederung durch andere Kriterien kompensiert werden**.
- Zur **Abgrenzung von echtem Gesellschafterbeitrag und Leistungsaustausch** bei einer Holdingstruktur haben EuGH⁶⁶ und nachfolgend der BFH⁶⁷ eine wichtige – **missbrauchsverhindernde** – Entscheidung getroffen. In dem entschiedenen Fall bezog die Klägerin (Holdingmutter) Leistungen mit Umsatzsteuer. Die Leistungen wurden tlw. als echter Gesellschafterbeitrag gegen Gewinn nicht steuerbar in die Holdinggesellschaften eingebracht, tlw. gegen Sonderentgelt steuerbar und steuerpflichtig gegenüber den Holdinggesellschaften ausgeführt. Die Holdinggesellschaften führten selbst steuerfreie Leistungen aus, die den **Vorsteuerabzug ausschlossen**. Obwohl die Holdingmutter mit den von ihr bezogenen Leistungen im hohen Umfang nicht steuerbare echte Gesellschafterbeiträge an ihre Holdinggesellschaften ausführte, begehrte sie den vollständigen Vorsteuerabzug. Der EuGH und nachfolgend der BFH haben den **Vorsteuerabzug insoweit versagt**, als die Eingangsleistungen in die **echten Gesellschafterbeiträge** eingegangen sind.

Die Vorsteuer steht in diesem Fall in keinem Zusammenhang mit eigenen Umsätzen und ist auch kein Kostenelement der eigenen Umsätze.

- Der EuGH musste sich mit der Frage der **wirtschaftlichen Tätigkeit** einer **Kurortgemeinde** auseinandersetzen, die Kureinrichtungen bereitstellte, die sowohl von „zahlenden Kurgästen“ als auch von nicht kurtaxepflichtigen Personen genutzt werden konnten. Der **EuGH⁶⁸** hat entschieden, dass **kein steuerbarer Leistungsaustausch** vorhanden ist, da kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einer Leistung und einer Zahlung vorliegt. Aufgrund der Entscheidung des EuGH dürfte in gleichartigen Fällen ein Vorsteuerabzug aus der Einrichtung und Unterhaltung von Kureinrichtungen auch nicht mehr anteilig möglich sein. Andererseits muss dann in diesen Fällen auch in Ermangelung eines Leistungsaustauschs die Besteuerung der Kurtaxe entfallen. Anders kann es aber sein, wenn die Zahlung der Kurtaxe die notwendige Voraussetzung für die Nutzung bestimmter Einrichtungen ist. In diesen Fällen kann ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung des Leistungsempfängers und der von der Kurgemeinde ausgeführten Leistung hergestellt werden, sodass dann die einschränkenden Ergebnisse aus der Rechtsprechung des EuGH nicht zur Anwendung kommen dürften.
- Der **EuGH⁶⁹** hat sich zur Frage der **Abgabe von Werbegeschenken** (Handys bzw. Tablets) im Zusammenhang mit dem **Abschluss von Abonnementsverträgen** geäußert. Der EuGH sah – unter Bedingungen – eine **unselbstständige Nebenleistung** zum Abschluss des (Zeitschriften)Abonnements, sodass es nicht zur Besteuerung einer eigenständigen unentgeltlichen Wertabgabe⁷⁰ bzw. zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus dem Bezug der Werbegeschenke kommt. Die Abo-Prämie darf für den Kunden **keinen eigenständigen Zweck** entfalten. Da das Gerät aber auch dazu diente, die elektronische Fassung der Zeitschrift zu lesen, war die Voraussetzung erfüllt. Die Abo-Prämie darf darüber hinaus im Verhältnis zur Hauptleistung nur einen **geringen Wert** haben (hier wohl „Geschenke-Grenze“⁷¹). Unerheblich ist aber nach Auffassung des EuGH, dass die Kunden gleich wieder kündigen können.
- Zur Frage des sog. „**Aufteilungsgebots**“ bei der Vermietung/Verpachtung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen hat der **EuGH⁷²** eine richtungsweisende Entscheidung getroffen. Der EuGH hat in seinem Urteil festgestellt, dass die Rückausnahme zur Steuerbefreiung⁷³ keine Anwendung findet, wenn die **Vermietung der Betriebsvorrichtung eine Nebenleistung** zu einer steuerfreien Verpachtung eines Gebäudes darstellt. Voraussetzung ist, dass die Leistung eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bildet. Das nationale Gericht muss prüfen, ob es sich bei dem vorliegenden Sachverhalt um eine wirtschaftlich einheitliche Leistung handelt – hier hat der EuGH aber recht eindeutig den Weg gewiesen, in dem er wörtlich festgestellt hat, dass dies in dem vorliegenden Fall „nahe zu liegen scheint“. Weiterhin muss das nationale Gericht prüfen, ob es sich bei der Verpachtung der Betriebsvorrichtung um die Nebenleistung oder um die Hauptleistung handelt. Der **BFH⁷⁴** hat sich insoweit wenig überraschend der Entscheidung des EuGH angeschlossen und in dem vorgelegten Fall eine **einheitliche steuerfreie Verpachtungsleistung** gesehen, bei der das Grundstück die Hauptleistung darstellt.

61 BFH, Urteil v. 16.03.2023, V R 14/21, BFH/NV 2023, 790.

62 EuGH, Urteil v. 15.04.2021, C-868/19 – M-GmbH, BFH/NV 2021, 925.

63 Beim BFH anhängig unter V R 5/23.

64 EuGH, Urteil v. 01.12.2022, C-141/20 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, BFH/NV 2023, 253.

65 BFH, Urteil v. 18.01.2023, XI R 29/22, BFH/NV 2023, 675.

66 EuGH, Urteil v. 08.09.2022, C-98/21 – W-GmbH, BFH/NV 2022, 1279.

67 BFH, Urteil v. 15.02.2023, XI R 24/22, BStBl. II 2023, 940.

68 EuGH, Urteil v. 13.07.2023, C-344/22 – Gemeinde A, UR 2023, 648. Der BFH hat das ruhende Verfahren unter XI R 21/23 wieder aufgenommen.

69 EuGH, Urteil v. 05.10.2023, C-505/22 – Deco Proteste – Editores Lda, BFH/NV 2023, 1479.

70 In Deutschland § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

71 In Deutschland ab 01.01.2024 50 €, siehe oben Punkt 2.3.1.

72 EuGH, Urteil v. 04.05.2023, C-516/21 – Y, BFH/NV 2023, 943.

73 Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL; § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

74 BFH, Beschluss v. 17.08.2023, V R 7/23, BFN/NV 2023, 1386.

- Der **BFH**⁷⁵ musste sich mit einem Fall beschäftigen, bei dem bei einem Unternehmer, der seine **Umsätze nach vereinnahmten Entgelten**⁷⁶ besteuerte, ein Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung am 02.01. tatsächlich dem Konto gutgeschrieben wurde, dies aber mit **rückwirkender Valuta** zum 31.12. des Vorjahrs erfolgte. Das Finanzamt wollte die Einnahme schon im Jahr der Wertstellung (Valuta) erfassen, der Kläger im Jahr der tatsächlichen Gutschrift. Nach dem Urteil des BFH liegt eine **Vereinnahmung** erst mit **tatsächlicher Gutschrift** am 02.01. vor, da erst dann über den Betrag verfügt werden kann.
- Eine wichtige Entscheidung hat der **EuGH** im Zusammenhang mit dem sog. **Direktanspruch**⁷⁷ gefällt. Ein sog. 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 Finanzverwaltung⁷⁸ hatte sich 2022 sehr zurückhaltend zur Umsetzung des Direktanspruchs geäußert, sodass ein solcher Anspruch kaum durchsetzbar erschien. Der **EuGH**⁷⁹ hat demgegenüber einem Kläger dem Grunde nach den Anspruch gegen die Verwaltung bestätigt und ihm auch einen Verzugschaden zugesprochen, wenn keine Erstattung in angemessener Frist erfolgt. In dem Fall war dem Kläger für die eigentlich dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung von Holz der Regelsteuersatz berechnet worden. In einer später durchgeführten Außenprüfung wurde ihm der Vorsteuerabzug entsprechend gekürzt. Da der leistende Unternehmer aufgrund zivilrechtlicher Verjährung eine Korrektur ablehnte, machte der Kläger den **Direktanspruch gegen die Finanzverwaltung** geltend. Der **EuGH** bestätigte dies und stellte fest, dass der Anspruch auf Erstattung dem Unternehmer zusteht, wenn es für ihn unmöglich oder übermäßig schwierig ist, von dem leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer zu erhalten. Die Insolvenz des leistenden Unternehmers ist nur eine der Möglichkeiten für die Unmöglichkeit. Der Erstattungsanspruch kann nur bei **Betrug oder Missbrauch** versagt werden.

HINWEIS Auch die Möglichkeit, dass der leistende Unternehmer dem Grunde nach die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer berichtigt 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 er sich vorher auf Verjährung berufen hätte und wäre deshalb abzulehnen. Beim **EuGH** ist zur Frage des Direktanspruchs noch ein weiteres Verfahren anhängig.⁸⁰

- Der **BFH**⁸¹ hat sich zur Frage der **Vorsteuerabzugsberechtigung bei Betriebsveranstaltungen** geäußert. Er bestätigt die auch von der Finanzverwaltung bisher vertretene Auffassung, dass die seit Jahren im Ertragsteuerrecht für die Abgrenzung einer im überwiegenden betrieblichen Interesse von einer im Interesse des Personals durchgeführten Veranstaltung vorhandene Wertgrenze von **110 € umsatzsteuerrechtlich**

als **Freigrenze**⁸² anzusehen ist. Wird die Grenze von 110 € pro teilnehmender Person überschritten, sind die mit der Veranstaltung im Zusammenhang stehenden **Aufwendungen vom Vorsteuerabzug** ausgeschlossen.

HINWEIS Bisher wird – bei max. zwei Veranstaltungen – von einer Grenze von 110 € pro teilnehmender Person für jede Veranstaltung ausgegangen. Der **BFH** hat in seiner Entscheidung im (amtlichen) Leitsatz allerdings „Freigrenze von 110 € je Arbeitnehmer und Kalenderjahr“ angegeben, ohne im weiteren Verlauf des Urteils darauf Bezug zu nehmen.

- Zur Besteuerung von **Reiseleistungen**⁸³ hat der **EuGH**⁸⁴ entschieden, dass auch der Einkauf und Verkauf von **Hotelkontingenten** (Beherbergungsleistungen) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zur Anwendung des § 25 UStG führt. Dies entspricht einer Fortführung seiner schon zur Vermietung von Ferienhäusern getroffenen Entscheidung.⁸⁵ Damit hat der leistende Unternehmer nur die Differenz (Marge) zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis als Bruttobetrag für die Besteuerung heranzuziehen, darf aber **keine Umsatzsteuer** bei dem Weiterverkauf der Kontingente in der **Rechnung ausweisen** und hat aus dem Leistungsbezug **keinen Vorsteuerabzug**.
- Nachdem sich der **EuGH** schon 2018 mit der Frage der **Differenzbesteuerung**⁸⁶ nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb beschäftigen musste, war derselbe Sachverhalt dem **EuGH** im zweiten Durchgang vorgelegt worden. Der **EuGH**⁸⁷ hatte entschieden, dass ein Unternehmer, der Kunstgegenstände aus anderen Mitgliedstaaten erwirbt und im Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert, den Verkauf des Kunstgegenstands der Differenzbesteuerung entsprechend § 25a Abs. 2 UStG unterwerfen kann. Der Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer ist dann aber ausgeschlossen. Nunmehr musste sich der **EuGH** damit befassen, ob die **nicht abzugsfähige Erwerbsteuer** des Händlers bei der Berechnung der Marge abzugsfähig ist oder nicht. Der **EuGH**⁸⁸ hat festgestellt, dass die Erwerbsteuer kein Bestandteil des Einkaufspreises dieses Gegenstands i. S. d. Art. 312 Nr. 2 MwStSystRL darstellt, sodass kein Anlass besteht, den Betrag dieser Steuer von der Steuerbemessungsgrundlage jener späteren Lieferung auszunehmen.

5.2 Wichtige offene Verfahren beim **EuGH** und **BFH**

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

- Die Frage der **Nebenleistung in der Immobilienwirtschaft** beschäftigt immer noch den **BFH**. Die grundsätzliche Frage, ob und in welchem Umfang **Nebenkosten i. Z. m. Vermietungsleistungen Nebenleistungen** darstellen, wird den **BFH** beschäftigen, nachdem der **EuGH** 2015⁸⁹ zumindest in bestimmten Fällen eine eigenständige Leistung für möglich hielt.

75 *BFH, Urteil v. 17.08.2023, V R 12/22, BFH/NV 2023, DStR 2023, 2438.*

76 *Istbesteuerung nach § 20 UStG. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Satz 1 Buchst. b UStG mit „Vereinnahmung“.*

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

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

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

80 *Beim EuGH C-83/23 – H-GmbH.*

81 *BFH, Urteil v. 10.05.2023, V R 16/21, BFH/NV 2023, 1161.*

82 *Ertragsteuerrechtlich handelt es sich um einen Freibetrag.*

83 *§ 25 UStG.*

84 *EuGH, Urteil v. 29.06.2023, C-108/22 – C. sp. z o.o., BFH/NV 2023, 1183.*

85 *EuGH, Urteil v. 19.12.2018, C-552/17 – Alpenchalets Resorts, UR 2019, 72.*

86 *§ 25a UStG.*

87 *EuGH, Urteil v. 29.11.2018, C-264/17 – Harry Mensing, UR 2019, 32.*

88 *EuGH, Urteil v. 13.07.2023, C-180/22 – Harry Mensing II, BFH/NV 2023, 1184.*

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

Nachdem das FG Münster⁹⁰ den Vorsteuerabzug aus einer neu errichteten Heizungsanlage gewährt hatte, muss der BFH⁹¹ nun darüber entscheiden, ob die Energielieferung, die ein Wohnungsvermieter an seine Wohnungsmieter erbringt, dann keine (steuerfreie) Nebenleistung zur Vermietungsleistung darstellt, wenn die Energielieferungen über Mietnebenkostenabrechnungen gesondert für jeden Mieter abgerechnet werden und die Mieter den Energieverbrauch individuell regeln können.

- Der EuGH⁹² hatte 2022 einige Fragen zur nationalen **Umsetzung der Organschaft** geklärt. Allerdings ergab sich aufgrund der Feststellungen des EuGH eine weitere Rechtsfrage, die die bisherige nationale Konsequenz der Nichtbesteuerung der Umsätze innerhalb des Organkreises (**Innenumsätze**) infrage stellte. Der BFH⁹³ hat daraufhin den EuGH angerufen und gefragt, ob Innenumsätze innerhalb eines Organkreises der Umsatzsteuer unterliegen bzw. ob die die Nichtbesteuerung von bestimmten Voraussetzungen abhängig ist.

HINWEIS Der weitere Fortgang des Verfahrens muss zwar aufmerksam beobachtet werden, da dies die bisherigen nationalen Grundsätze für die Organschaft grundlegend ändern würde. Bis zu einer Entscheidung sind aber noch **keine praktischen Konsequenzen** zu ziehen, da die Nichtbesteuerung zu **keinen wirtschaftlichen Nachteilen** für die betroffenen Unternehmer führt.

- Ebenfalls beim EuGH anhängig sind Grundsatzfragen zur **Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe** aus dem Unternehmen. Verwendet ein Unternehmer Gegenstände (hier als Gegenstände geltende Wärme) unentgeltlich für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, gilt dies als Lieferung gegen Entgelt.⁹⁴ Dies setzt aber nach der Rechtsprechung⁹⁵ die Gefahr eines unbesteuerten Endverbrauchs voraus. Zur Frage der Besteuerung der **unentgeltlichen Abgabe der Prozesswärme** bei dem Betrieb einer **Biogasanlage** an einen Spargelbauern, der die Wärme zur Beheizung seiner Spargelfelder nutzt, hat der BFH⁹⁶ den EuGH angerufen.
- Der EuGH⁹⁷ hatte 2019 entschieden, dass **Aufsichtsräte** nicht unternehmerisch tätig sind, wenn sie eine tätigkeitsunabhängige Festvergütung erhalten. Die Finanzverwaltung⁹⁸ hatte dies entsprechend der Vorgabe der Rechtsprechung umgesetzt. Jetzt ist beim EuGH⁹⁹ ein Verfahren anhängig, in dem es um einen **Verwaltungsrat** (in Luxemburg) geht, der offensichtlich auch **erfolgsabhängige Vergütungen** (Tantiemen) erhielt. In dem Verfahren hat die deutsche Generalanwältin vorgeschlagen, dass sich aus dem Grundsatz der Rechtsformneutralität ergibt, dass eine natürliche Person, die Mitglied eines gesetzlich zwingend vorgesehenen Organs einer Gesellschaft

ist und für diese Tätigkeit als Mitglied des Organs eine Vergütung erhält, insoweit nicht als selbstständig wirtschaftlich tätig angesehen werden kann. Soweit der EuGH dem Schlussantrag folgen sollte, würde sich unabhängig davon, ob eine tätigkeitsabhängige bzw. erfolgsabhängige oder eine davon nicht abhängige Zahlung erfolgt, keine Unternehmereigenschaft bei einer einem (zwingenden) **gesetzlichen Organ einer Gesellschaft** zugehörigen Person ergeben.

- Zur Frage der Behandlung von **Mitgliedsbeiträgen**, die an **Fitness-Studios** während **coronabedingter Schließungszeiten** weitergezahlt worden waren, sind beim BFH 2 Revisionsverfahren¹⁰⁰ anhängig. Es geht dabei um die Frage, ob es sich bei diesen Zahlungen um nicht steuerbare Einnahmen der Fitness-Studios oder um der Besteuerung unterliegende (Voraus-)Zahlungen handelt. Finanzgerichte hatten hier teilweise unterschiedlich entschieden.
- Nachdem der EuGH¹⁰¹ im Zusammenhang mit der **Verpachtung von Grundstücken mit darin befindlichen Betriebsvorrichtungen** entschieden hatte, dass es – soweit dies als Haupt- und Nebenleistung anzusehen ist – zu **keiner Aufteilung** dieses einheitlichen Umsatzes kommen kann, hat der BFH¹⁰² verschiedene Verfahren zur Anwendung des sog. **Aufteilungsgebots bei Hotelübernachtung** und den damit zusammenhängenden Leistungen wieder aufgenommen. Es bleibt zwar abzuwarten, wie der BFH hier entscheiden wird. Aufgrund der recht klaren Aussagen des EuGH ist aber wohl davon auszugehen, dass es auch bei der Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG zu **Veränderungen** kommen wird. Allerdings muss sicher auch noch einmal geprüft werden, was im Übernachtungsbereich tatsächlich als Nebenleistung anzusehen ist oder in welchem Umfang nicht vielleicht doch mehrere trennbare parallel erbrachte Hauptleistungen vorliegen können.

6. WICHTIGE VERÖFFENTLICHUNGEN DER FINANZVERWALTUNG

Auch die Finanzverwaltung hat sich in den vergangenen Monaten wieder zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen geäußert. Neben grundsätzlichen Regelungen wurden auch eine Vielzahl Einzelfälle betreffende Veränderungen vorgenommen.

6.1 Sonderregelungen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine

Die Finanzverwaltung hatte 2022 steuerliche **Sondermaßnahmen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine** verkündet. In einem umfassenden Schreiben¹⁰³ wurden von der Finanzverwaltung u. a. **Nichtbeanstandungsregelungen zur Umsatzsteuer** getroffen. Diese Regelungen wurden noch ergänzt um Hilfeleistungen, die zur Beseitigung von Schäden an der kriegsbeschädigten Infrastruktur dienen.¹⁰⁴ 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

90 FG Münster, Gerichtsbescheid v. 06.04.2021, 5 K 3866/18 U.

91 Beim BFH anhängig unter V R 15/21. Der BFH hat mit Urteil v. 07.12.2023, V R 15/21 den Vorsteuerabzug versagt, da die Eingangsleistung (Heizanlage) in unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung steht.

92 EuGH, Urteil v. 01.12.2022, C-141/20 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, BFH/NV 2023, 253 sowie EuGH, Urteil v. 01.12.2022, C-269/20 – S, UR 2023, 36.

93 BFH, Beschluss v. 26.01.2023, V R 20/22, BFH/NV 2023, 679. Beim EuGH anhängig unter C-184/23 – S.

94 § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG.

95 EuGH, Urteil v. 16.09.2020, C-528/19 – Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, UR 2020, 842 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 16.12.2020, XI R 26/20, BFH/NV 2021, 896.

96 BFH, Beschluss v. 22.11.2022, XI R 17/20, BFH/NV 2023, 686. Beim EuGH anhängig unter C-207/23 – Y-KG.

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

98 BMF, Schreiben v. 08.07.2021, BStBl. I 2021, 919.

99 Beim EuGH anhängig unter C-288/22 – TP.

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

101 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.

102 Anhängig sind beim BFH: XI R 11/23 zur Frage Frühstück und Parkplatz, XI R 12/23 zu Verpflegungsdienstleistungen eines gemeinnützigen Vereins, XI R 13/23 zu Frühstücksleistungen und XI R 14/23 zu Fitness, Parkplatz und WLAN.

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

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

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 Einrichtung 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 Einrichtungen¹⁰⁵, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen bei den vom Krieg in der Ukraine Geschädigten leisten, wird von einer Besteuerung einer Wertabgabe¹⁰⁶ abgesehen. Für Leistungen, die für diese Zwecke wegfallen 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 Wertabgabe¹⁰⁷ sowie einer Vorsteuerberichtigung¹⁰⁸ 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. Darunter fällt die unentgeltliche Bereitstellung von Baumaterialien, Baumaschinen, technischer Einrichtung und Personal einschl. 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 24.02.2022** ausgeführten Leistungen, die Befristung wurde aktuell **bis zum 31.12.2024 verlängert**.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Dies sind insb. Hilfsorganisationen, Einrichtungen für geflüchtete Menschen und zur Versorgung Verwundeter sowie weitere öffentliche Institutionen.

¹⁰⁶ Lieferung nach § 3 Abs. 1b UStG oder sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9a UStG.

¹⁰⁷ § 3 Abs. 9a UStG.

¹⁰⁸ § 15a UStG.

¹⁰⁹ BMF, Schreiben v. 24.10.2023, z. Zt. nur im Internet.

6.2 Aus der Finanzverwaltung in Stichworten

- Die Finanzverwaltung¹¹⁰ hat ihre Aussagen zum Vorliegen eines **durchlaufenden Postens** geändert, wenn Beträge (z.B. Gebühren, Abgaben etc.) der **Gesamtschuldnerschaft** unterliegen. Die Finanzverwaltung hat den Hinweis aufgehoben, dass ein durchlaufender Posten bei einer gesamtschuldnerischen Haftung nicht vorliegen kann. Ersetzt wird dies dadurch, dass bei Gesamtschuldnerschaft der Nachweis über die Funktion als Mittelsperson dem Unternehmer obliegt. In diesem Zusammenhang wurde ein Schreiben aus dem Jahr 2000¹¹¹ zu Deponiegebühren aufgehoben.
- In der Praxis können sich Schwierigkeiten bei der zutreffenden Ermittlung des **Vorsteuerabzugs bei Forschungseinrichtungen** ergeben. Die Finanzverwaltung¹¹² nimmt erstmals konkret zur Frage der unternehmerischen Tätigkeit von Forschungseinrichtungen Stellung und gibt eine schematische Berechnungsmöglichkeit für den Vorsteuerabzug vor.
- Zum 01.01.2020 wurden durch die sog. „Quick Fixes“ der Europäischen Union Regelungen zu den **innergemeinschaftlichen Reihengeschäften** aufgenommen. In Deutschland wurden diese Vorgaben noch erweitert um Drittlandssachverhalte gesetzlich umgesetzt. Die Finanzverwaltung¹¹³ hat ihre ausführlichen Erläuterungen zu dem Themenkomplex der Reihengeschäfte umfassend überarbeitet und an die gesetzlichen Vorgaben angepasst. Gegenstand war eine vollständige Überarbeitung von **Abschn. 3.14 UStAE**.¹¹⁴
- Seit dem 01.01.2021 können **Organisationseinheiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** eine eigenständige Besteuerung durchführen. Die Finanzverwaltung¹¹⁵ gibt in einem umfangreichen Schreiben Hinweise zur Umsetzung. Insbesondere gelten in diesen Fällen Umsatzgrenzen (Bagatellgrenzen) als überschritten. Dies betrifft u.a. die Erwerbsschwellenregelung¹¹⁶, die Kleinunternehmerregelung¹¹⁷, die Umsatzschwellenregelung für innergemeinschaftliche Fernverkäufe¹¹⁸ und bestimmte sonstige Leistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten¹¹⁹ sowie die Grenzwerte zur Abgabe von Voranmeldungen und Zusammenfassenden Meldungen.
- Zum 01.01.2020 und zum 01.01.2021 traten verschiedene Änderungen im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung der **eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Umsätze** in Kraft. Die Finanzverwaltung¹²⁰ hat den UStAE entsprechend angepasst und die Hinweise zu § 4 Nr. 16 und § 4 Nr. 25 UStG umfassend überarbeitet. Darüber hinaus wurden Konsequenzen aus der Rechtsprechung mit in den UStAE eingearbeitet.
- Die Finanzverwaltung¹²¹ hat erstmals umfassende Regelungen zur **Fiskalvertretung** in den UStAE mit aufgenommen. Dies stellt im Wesentlichen eine Aktualisierung eines Schreibens aus dem Jahr 1999 (damals zur Einführung der Fiskalvertreterregelung) dar, das nicht in die damaligen Richtlinien aufgenommen wurde. Jetzt wurden die Abschn. 22a.1 bis 22e.1 UStAE aufgenommen.

¹¹⁰ BMF, Schreiben v. 11.01.2023, BStBl. I 2023, 179.

¹¹¹ BMF, Schreiben v. 11.02.2000, BStBl. I 2020, 360.

¹¹² BMF, Schreiben v. 27.01.2023, BStBl. I 2023, 314.

¹¹³ BMF, Schreiben v. 25.04.2023, BStBl. I 2023, 778.

¹¹⁴ Vgl. dazu auch MB 1735 Reihengeschäfte in der Umsatzsteuer.

¹¹⁵ BMF, Schreiben v. 22.05.2023, BStBl. I 2023, 803.

¹¹⁶ § 1a Abs. 3 UStG.

¹¹⁷ § 19 Abs. 1 UStG.

¹¹⁸ § 3c Abs. 4 UStG.

¹¹⁹ § 3a Abs. 5 UStG.

¹²⁰ BMF, Schreiben v. 12.07.2023, BStBl. I 2023, 1505.

¹²¹ BMF, Schreiben v. 09.10.2023, BStBl. I 2023, 1709.