

ÄNDERUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT

2022/2023

INFORMATIONEN FÜR BERATER UND MANDANTEN

MERKBLATT NR. 1779.1 | 01 | 2023

INHALT

1. Einleitung
2. Gesetzliche Änderungen
 - 2.1 Allgemeines
 - 2.2 Gesetz zur Absenkung des Steuersatzes für Gaslieferungen
 - 2.3 Aachtes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen
 - 2.3.1 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
 - 2.3.2 Durchschnittssteuersatz für Land- und Forstwirte
 - 2.3.3 Steuerschuldnerschaft bei Emissionszertifikaten
 - 2.4 Jahressteuergesetz 2022
 - 2.4.1 Allgemeines zu den umsatzsteuerlichen Änderungen im Jahressteuergesetz 2022
 - 2.4.2 Einführung eines neuen „0 %-Steuersatzes“ für Photovoltaik
 - 2.4.3 Änderungen bei den Durchschnittssteuersätzen
 - 2.4.4 Änderung bei der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen
 - 2.4.5 Änderungen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts
 - 2.4.6 Klarstellung zur Unternehmereigenschaft
 - 2.4.7 Weitere Änderungen im Jahressteuergesetz 2022
3. Jahressteuererklärung 2022
4. Fristen und Nichtbeanstandungsregelungen 2022/2023
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 2021/2022 nicht durch relevante gesetzliche Änderungen in der Umsatzsteuer geprägt war, ergaben sich ab Herbst 2022 verschiedene Gesetzesänderungen, die zum Teil erhebliche Auswirkungen auf die praktische Tätigkeit haben. Neben den aufgrund der verschiedenen Krisen (Ukraine-

Krieg, Corona-Pandemie, Inflation, Klimawandel) notwendigen Maßnahmen, die auch in der Umsatzsteuer zu Anpassungen führten, werden durch das Jahressteuergesetz 2022 auch längerfristig wirkende Änderungen umgesetzt.

Neben den gesetzlichen Änderungen haben aber auch die Finanzverwaltung und die Gerichte wieder zur Fortschreibung des Umsatzsteuerrechts beigetragen. Weiterhin bewegen die Frage der Organschaft, die Frage der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen, verschiedene Fragen zur Steuerfreiheit von Leistungen oder die Vorsteueraufteilung die Praxis.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen, die sich im Jahr 2022 ergeben haben, sowie Hinweise auf neue Vorschriften, die ab 2023 zu beachten sind. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt.

2. GESETZLICHE ÄNDERUNGEN

2.1 Allgemeines

Nachdem zum 01.01.2022 praxisrelevante Änderungen nur im Bereich der Durchschnittssatzbesteuerung der Land- und Forstwirte sowie eine Anpassung bei den Reiseleistungen vorlagen, sind im Jahr 2022 durch verschiedene Gesetze Änderungen in der Umsatzsteuer eingetreten. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes haben sich ergeben durch:

- das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz,¹
- das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen² sowie
- das Jahressteuergesetz 2022.³

- 1 Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz v. 19.10.2022, BGBl. I 2022, 1743.
- 2 Aachtes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen v. 24.10.2022, BGBl. I 2022, 1838.
- 3 Jahressteuergesetz 2022 in der vom Bundestag am 02.12.2022 verabschiedeten Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 30.11.2022. Die Zustimmung des Bundesrats erfolgte am 16.12.2022.

2.2 Gesetz zur Absenkung des Steuersatzes für Gaslieferungen

Im Zusammenhang mit der geplanten, dann aber wieder aufgegebenen Einführung einer sog. „Gasumlage“ ist der Steuersatz für die Lieferung von **Erdgas über das Erdgasnetz zum 01.10.2022** auf den ermäßigten Steuersatz von 7 % abgesenkt worden. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist dann durch den Finanzausschuss des Bundestags darüber hinaus eine Ausweitung der Absenkung des Steuersatzes auf die **Lieferung von Wärme durch ein Wärmenetz** beschlossen worden.

Die temporäre Absenkung, die für den Zeitraum **vom 01.10.2022 bis 31.03.2024** gelten soll, ist in den zeitlich begrenzten Fassungen des Gesetzes in **§ 28 UStG** geregelt worden, in § 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG. Die **Finanzverwaltung** hat zeitnah zur Verabschiedung des Gesetzes ein Schreiben veröffentlicht, in dem neben den Anwendungsregelungen auch diverse Vereinfachungsregelungen mit aufgenommen worden sind.

HINWEIS Grundsätzlich gilt, dass die Lieferung von Gas und Wärme mit Ablauf des jeweiligen Leistungszeitraums ausgeführt ist (i. d. R. der Ablesestichtag). Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn zu den Stichtagen der Steuerersatzänderung (01.10.2022/31.03.2024) fiktive Teilleistungszeiträume abgerechnet werden. Wie bei jeder anderen Änderung der gesetzlichen Regelungen konserviert die Vereinnahmung von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen oder Vorschüssen nicht den Steuersatz, der im Zeitpunkt der Vereinnahmung gilt.

Die **Ermäßigung des Steuersatzes auf 7 %** gilt für die folgenden Leistungen:

- **Lieferung von Gas über das Erdgasnetz**, es kann sich dabei sowohl um Erdgas aber auch um Biogas handeln. Darunter fällt auch die Lieferung von Gas, das vom leistenden Unternehmer dem Erdgasnetz entnommen und sodann unmittelbar zum Leistungsempfänger weitertransportiert wird.
- **Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz**, unerheblich ist, aus welchem Wärmeträger die Wärme gewonnen wurde (Gas, Kohle, Heizöl, Holzpellets). Begünstigt soll damit jede Lieferung von Wärme aus einer **Wärmeerzeugungsanlage** sein,
- **Legen eines Hausanschlusses** für Gaslieferungen oder für Fernwärmelieferungen.⁴

Die Finanzverwaltung hat darüber hinaus auch **Vereinfachungen bzw. Nichtbeanstandungsregelungen** für die jeweiligen Stichtage getroffen:

- Zulassung der **Abrechnung nach Gastagen**,
- Einräumung **fiktiver Teilleistungszeiträume** zum 01.10.2022 bzw. 31.03.2024,
- Vereinfachungsregelungen für **Abschlagszahlungen** (Abschlagsrechnungen müssen nicht korrigiert werden, es kann weiterhin mit 19 % besteuert werden mit Anpassung in der Jahresrechnung),
- Nichtbeanstandungsregelung für **Lieferungen im November 2022** (in B2B-Fällen kann für Lieferungen im November 2022 mit 19 % besteuert werden, der Leistungsempfänger hat dann den Vorsteuerabzug aus den 19 %, soweit er vorsteuerabzugsberechtigter ist; dies soll entsprechend gelten, wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet),

⁴ BMF, Schreiben v. 25.10.2022, BStBl. I 2022, 1455.

⁵ Vgl. zum Legen eines Hauswasseranschlusses auch BMF, Schreiben v. 04.02.2021, BStBl. I 2021, 312.

- Hinweise zu **Änderungen der Bemessungsgrundlage** (z. B. Jahresrückvergütungen, Jahresbonifikationen, Treueprämien etc.).

HINWEIS Die Finanzverwaltung lässt es zwar zu, dass die in Abschlagsanforderungen enthaltene Umsatzsteuer für Fälligkeitstermine ab dem 01.10.2022 nicht geändert werden muss, wenn der leistende Unternehmer die 19 % Umsatzsteuer abführt — eine Anpassung kann dann erst in der Jahresrechnung erfolgen. Dies wird in der Praxis wohl nur in Betracht kommen, wenn der Leistungsempfänger ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist. Bei Endverbrauchern wird die temporäre Belastung mit der Steuerdifferenz von 12 % kaum auf Akzeptanz stoßen.

Die Grundsätze sind für alle Umsätze vom **01.10.2022 bis 31.03.2024** (soweit es nicht zu einer Verlängerung der Maßnahme kommen sollte) anzuwenden.

2.3 Achstes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen

2.3.1 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Seit dem 01.07.2020 galt aufgrund des (ersten) Corona-Steuerhilfegesetzes für **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** in der Zeit vom 01.07.2020 bis 30.06.2021 der ermäßigte Steuersatz.⁶ Ausdrücklich davon ausgenommen ist aber die Abgabe von Getränken, die immer dem Regelsteuersatz unterliegen. Diese befristete Regelung ist durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz bis zum 31.12.2022 verlängert worden. Da die Auswirkungen der Corona-Pandemie immer noch in der Gastronomiebranche zu spüren sind, ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen erneut **bis zum 31.12.2023 verlängert** worden.

HINWEIS Damit gelten auch die von der Finanzverwaltung festgelegten Vereinfachungsregelungen aufgrund der befristeten Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen für Pauschalangebote weiter. Bei Kombiangeboten, die sowohl Speisen als auch Getränke zu einem Pauschalpreis beinhalten (z. B. Frühstück, All-inclusive-Angebote), wird es nicht beanstandet, wenn der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird.

2.3.2 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 zum 01.01.2022 schon einmal von 10,7 % auf 9,5 % abgesenkt worden war, ist **zum 01.01.2023** erneut abgesenkt worden, auf nunmehr **9,0 %**.

HINWEIS Land- und Forstwirte können seit dem 01.01.2022 die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nur noch anwenden, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat.

2.3.3 Steuerschuldnerschaft bei Emissionszertifikaten

Die Anwendung des **Reverse-Charge-Verfahrens** (Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG) ist — wie schon länger geplant — in einer Nummer ergänzt worden. In § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG wird neben den anderen Emissionsrechten **ab dem 01.01.2023** auch die **Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nr. 2 BEHG** (Brennstoffemissi-

⁶ § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.

⁷ BMF, Schreiben v. 02.07.2020, BStBl. I 2020, 610, verlängert durch BMF, Schreiben v. 21.11.2022.

onshandlungsgesetz) in den Anwendungsbereich des Steuerschuldnerverfahrens mit einbezogen.

2.4 Jahressteuergesetz 2022

2.4.1 Allgemeines zu den umsatzsteuerlichen Änderungen im Jahressteuergesetz 2022

Das **Jahressteuergesetz 2022** nimmt neben den diversen ertragsteuerrechtlichen Änderungen auch verschiedene Veränderungen im Umsatzsteuergesetz vor. Während im Referentenentwurf noch keine gravierenden Auswirkungen auf das Umsatzsteuerrecht enthalten waren, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens durch die Einführung eines „0 %-Steuersatzes“ Neuland in der Umsatzsteuer betreten. Auf Vorschlag des Bundesrats sind im Gesetzgebungsverfahren noch Klarstellungen zur Unternehmereigenschaft und Veränderungen bei der Besteuerung juristischer Personen aufgenommen worden. Ansonsten ergeben sich im Wesentlichen redaktionelle bzw. formelle Veränderungen.

2.4.2 Einführung eines neuen „0 %-Steuersatzes“ für Photovoltaik

Erstmals wird in Deutschland durch einen neuen **§ 12 Abs. 3 UStG** ein sog. „0 %-Steuersatz“ eingeführt, der für Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten (kleineren) **Photovoltaikanlagen** gilt. Die Neuregelung ist für alle Leistungen anzuwenden, die **ab dem 01.01.2023** ausgeführt werden. Weitere Informationen enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1680 „Photovoltaikanlagen im privaten Haushalt“.

HINWEIS Ein 0 %-Steuersatz unterscheidet sich von einer Steuerbefreiung einer Leistung dadurch, dass bei dem leistenden Unternehmer zwar keine Umsatzsteuer entsteht, er aber für alle damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen den vollen Vorsteuerabzug beanspruchen kann.

Erfasst werden von der Anwendung des **0 %-Steuersatzes** die folgenden Leistungen nach § 12 Abs. 3 UStG:

- Die **Lieferung der Solarmodule** einschl. der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage notwendigen Komponenten sowie von **Speichern**, die den erzeugten Strom speichern können, an den **Betreiber der Photovoltaikanlage**, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird,
- der **inneregemeinschaftliche Erwerb** der begünstigten Gegenstände,
- die **Einfuhr** der begünstigten Teile,
- die **Installation** der Anlagen und Speicher für die begünstigten Anlagen.

HINWEIS Die Absenkung des Steuersatzes auf 0 % gilt nur für die Leistungen gegenüber dem Betreiber der Photovoltaikanlage. Die Lieferungen der Hersteller, Großhändler oder Einzelhändler an Personen, die nicht Betreiber der Photovoltaikanlage sind, unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

Weitere Voraussetzung ist, dass ein **Zusammenhang mit der Privatwohnung, Wohnungen oder öffentlichen Gebäuden** notwendig ist. Allerdings gelten diese Voraussetzungen (fiktiv) als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Anlage nicht mehr als **30 Kilowatt-Peak (kWp)** nach dem Marktstammdatenregister beträgt.

HINWEIS Es gibt keine gesetzliche Definition von einer „Privatwohnung“. Gemeint ist hier offensichtlich die Wohnung des Unternehmers (z. B. bei Installation der Photovoltaikanlage auf dem Dach des Einfamilienhauses des Betreibers).

Ziel der Regelung ist insb. die **Verwaltungsvereinfachung**, da Anlagenbetreiber — soweit sie nicht noch anderweitig unternehmerisch tätig sind — in Zukunft die **Kleinunternehmerbesteuerung** in Anspruch nehmen werden. Bisher wurde in diesen Fällen — obwohl meist die Umsatzgrenzen für die Kleinunternehmerbesteuerung eingehalten wurden — auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet, um den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Photovoltaikanlage zu erhalten. Der **Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung** wird in Zukunft nicht mehr notwendig sein, wenn dem Unternehmer keine Umsatzsteuer aus der Anschaffung der Anlage berechnet wird. Damit werden im Gleichklang mit dem Ertragsteuerrecht diese Anlagen aus der Besteuerung weitestgehend herausgehalten.

Neben dieser eher bürokratischen Vereinfachung kommt es für die **ab 2023 angeschafften Anlagen** aber in den Fällen, in denen erzeugter Strom für **private Zwecke verwendet** wird, zu einem **positiven wirtschaftlichen Effekt**, da der für private Zwecke entnommene Strom nicht mehr der Umsatzbesteuerung unterliegt; dies gilt unabhängig davon, ob die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch genommen wird oder nicht.

HINWEIS Bisher führte die Entnahme von Strom aus einer dem Unternehmen zugeordneten Photovoltaikanlage zu einer fiktiv gegen Entgelt ausgeführten Lieferung, wenn der Unternehmer aus der Anlage den Vorsteuerabzug hatte. Bei Anschaffung ab dem 01.01.2023 ist kein Vorsteuerabzug aus der Anlage mehr möglich, sodass keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG⁸ mehr vorliegen kann.

Bei der Beratung im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen sollte deshalb auf den **Zeitpunkt der Lieferung** und der Ausführung der sonstigen Leistung geachtet werden.

HINWEIS Im Regelfall liegt bei der Installation einer Photovoltaikanlage eine Werklieferung⁹ vor, die mit Abnahme der Leistung ausgeführt ist. Zu diesem Zeitpunkt ist der maßgebliche Steuersatz für die Leistung festzustellen. Wenn die Leistung erst nach dem 31.12.2022 ausgeführt und abgenommen wird, entsteht eine Umsatzsteuer von 0 %. Soweit schon im Jahr 2022 Anzahlungen (Vorauszahlungen) vereinnahmt wurden, die dem Steuersatz von 19 % unterworfen wurden, muss dies im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung¹⁰ korrigiert werden. Dies gilt entsprechend für den Leistungsempfänger für einen evtl. vorgenommenen Vorsteuerabzug.

Sollten Personen eine begünstigte Photovoltaikanlage erwerben, die auch noch **anderweitig unternehmerisch** tätig sind, wird sich der gewünschte Vereinfachungseffekt der Kleinunternehmerbesteuerung nicht ergeben, da in diesem Fall die auf das einheitliche Unternehmen bezogene Gesamtumsatzgrenze von 22.000 € überschritten werden dürfte. Hier besteht in der Praxis Beratungsbedarf, die Photovoltaikanlage evtl. im Rahmen einer **separaten Gesellschaft bürgerlichen Rechts** zu erwerben und zu

⁸ § 19 UStG.

⁹ Nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist Voraussetzung, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile ganz oder teilweise den Vorsteuerabzug zugelassen haben.

¹⁰ § 3 Abs. 4 UStG.

¹¹ § 27 Abs. 1 UStG.

betreiben, die dann als eigenständiges Unternehmen die Umsatzgrenzen des § 19 UStG einhält.

HINWEIS Keine Anwendung findet der 0 %-Steuersatz auf Wartungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Zusammenhang mit den ansonsten begünstigten Photovoltaikanlagen. Ein Grund dafür könnte darin bestehen, dass Photovoltaikanlagen regelmäßig wartungsarm sind. Instandsetzungen (z. B. nach Hagelschäden) dürften dann aber wieder als „Lieferung von Solarmodulen“ unter die Begünstigung fallen. Ebenfalls kommt der 0 %-Steuersatz nicht bei der Vermietung einer Photovoltaikanlage in Betracht.

2.4.3 Änderungen bei den Durchschnittssteuersätzen

Durch das Jahressteuergesetz 2022 ist die **Durchschnittsatzbesteuerung nach § 23 UStG aufgehoben** worden. Nach § 23 UStG konnten bis 31.12.2022 bestimmte Unternehmer¹² eine **Pauschalierung der Vorsteuerbeträge** mit einem bestimmten Prozentsatz der selbst erzielten Ausgangsumsätze vornehmen. Die Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung war auf bestimmte Berufsgruppen bzw. bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten beschränkt, die in Anlagen zur UStDV aufgeführt waren. In Abhängigkeit der jeweiligen gewerblichen Tätigkeit bzw. der beruflichen Tätigkeit ergab sich ein pauschaler Vorsteuersatz.

HINWEIS Die Abschaffung wird mit der geringen Bedeutung der Regelung für die Praxis begründet.

Darüber hinaus ist die Umsatzgrenze für die **Durchschnittsatzbesteuerung nach § 23a UStG auf 45.000 €** angehoben worden. Nach § 23a UStG können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, einen **Durchschnittsatz von 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes** (mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs) als **pauschale Vorsteuer** ansetzen. Da diese Vereinigungen i. d. R. für ihre Ausgangsumsätze den ermäßigten Steuersatz von 7 %¹³ anwenden, ergibt sich für diese Vereinigungen regelmäßig **keine Zahllast**.

HINWEIS Es handelt sich nach der Gesetzesbegründung um eine Folgeänderung aufgrund der Anhebung der Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 und § 67a AO durch das Jahressteuergesetz 2020 von 35.000 € auf 45.000 €, um weiterhin einheitliche Betragsgrenzen zur Steuererleichterung von steuerbegünstigten Körperschaften zu erreichen.

2.4.4 Änderung bei der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen

In der Regelung zur **Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen** in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG ist der Satz 2 mit seinem Hinweis auf § 18a Abs. 10 UStG gestrichen worden.

¹² Der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr durfte in dem Gewerbe oder Berufsbereich nach § 69 Abs. 3 UStDV nicht mehr als 61.356 € betragen haben.

¹³ Bis 31.12.2022 betrug die Umsatzgrenze 35.000 €.

¹⁴ § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.

HINWEIS Zum 01.01.2020 war in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG im Rahmen der sog. „Quick Fixes“ als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a UStG eingeführt worden, dass die Lieferung zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung erfasst werden muss. In § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG war dann ein Verweis auf die Berichtigungspflicht der Zusammenfassenden Meldung binnen eines Monats nach Feststellung eines Fehlers nach § 18a Abs. 10 UStG aufgenommen worden.

Der Hinweis in § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG auf die Berichtigungsfrist in § 18a Abs. 10 UStG hatte dazu geführt, dass die Finanzverwaltung — entgegen der damaligen Gesetzesbegründung — die Rechtsauffassung vertrat, dass sowohl eine **erstmalig verspätet abgegebene Zusammenfassende Meldung** als auch eine außerhalb der Einmonatsfrist abgegebene berichtigte Zusammenfassende Meldung **keine Rückwirkung für die Steuerbefreiung** entfaltet. Diese (unzutreffende) Rechtsauffassung musste die Finanzverwaltung¹⁵ mittlerweile aufgeben. Die Steuerbefreiung tritt danach auch rückwirkend ein, wenn die Zusammenfassende Meldung verspätet oder berichtigt **innerhalb der Festsetzungsfrist** abgegeben wird. Der irreführende Hinweis auf § 18a Abs. 10 UStG wird gestrichen, da eine Berichtigung innerhalb eines Monats nach Feststellung des Fehlers für die Steuerbefreiung nicht sachgerecht ist.

HINWEIS Ist eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht oder nicht zutreffend in einer Zusammenfassenden Meldung gemeldet worden, bleibt es aber dabei, dass eine rückwirkende Heilung und damit eine Steuerbefreiung dieser Lieferung nur eintritt, wenn die ursprüngliche Zusammenfassende Meldung berichtigt wird. Eine „Nachmeldung“ in einer folgenden Zusammenfassenden Meldung führt nicht zur (rückwirkenden) Steuerbefreiung. Ebenso bleibt es bei der Verpflichtung, eine unzutreffende Zusammenfassende Meldung binnen eines Monats nach Feststellung des Fehlers zu berichtigen. Wird gegen diese Berichtigungspflicht verstoßen und die Berichtigung erst später durchgeführt, kann zwar nicht die Steuerbefreiung versagt werden, es kann aber ein Bußgeld aufgrund einer Ordnungswidrigkeit verhängt werden.

2.4.5 Änderungen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bei den **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** ergeben sich zwei Veränderungen:

Die **Übergangsregelung** zur Anwendung des **§ 2b UStG**, die schon einmal bis zum 31.12.2022 verlängert worden war, wird erneut um zwei Jahre **bis zum 31.12.2024 verlängert**, § 27 Abs. 22a UStG.

Juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (**Istbesteuerung**) ermöglicht, soweit sie nicht freiwillig Bücher führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen oder hierzu gesetzlich verpflichtet sind, § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG.

2.4.6 Klarstellung zur Unternehmereigenschaft

Nachdem der BFH¹⁶ die **Bruchteilsgemeinschaften** aufgrund fehlender (zivilrechtlicher) Rechtsfähigkeit nicht als unternehmerfähig angesehen hatte, bestand systematisch Unsicherheit, ob nicht rechtsfähige Zusammenschlüsse (z. B. auch ungeteilte

¹⁵ BMF, Schreiben v. 20.05.2022, BStBl. I 2022, 738.

¹⁶ BFH, Urteil v. 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch Urteil v. 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211.

Erbengemeinschaften) eigenständig Unternehmereigenschaft haben können. Auf Vorschlag des Bundesrats hat der Finanzausschuss des Bundestags deshalb in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG eine Ergänzung vorgenommen, nach der die Unternehmereigenschaft unabhängig davon vorliegt, ob nach anderen Vorschriften **Rechtsfähigkeit** vorliegt oder nicht.

2.4.7 Weitere Änderungen im Jahressteuergesetz 2022

Neben den für die Praxis relevanten Punkten werden **diverse redaktionelle** (Beseitigung von Fehlern) bzw. **formale Änderungen** vorgenommen (z. B. elektronische Anmeldung bei Fahrzeugeinzelbesteuerung). Darüber hinaus erfolgen Ergänzungen, die aber nur für eine überschaubare Anzahl von Unternehmern bzw. die Finanzverwaltung von Bedeutung sind und keinen Einfluss auf die materielle Umsatzbesteuerung haben. Insbesondere sind hier zu nennen:

- Schaffung einer nationalen Vorschrift zur Umsetzung einer Richtlinie für Zahlungsdienstleister.¹⁷ In einem neuen **§ 22g UStG** werden umfangreiche **formale Pflichten für Zahlungsdienstleister bei grenzüberschreitenden Zahlungen** aufgenommen. Diese Regelungen führen aber zu keiner umsatzsteuerrechtlichen Konsequenz. Auch ein Verstoß gegen diese Verpflichtungen führt nicht zur Begründung eines Umsatzes oder Wegfall einer umsatzsteuerrechtlichen Begünstigung (z. B. einer Steuerbefreiung) oder eines Vorsteuerabzugs; ein Verstoß ist lediglich bußgeldbewehrt. Die Regelung tritt aber erst **zum 01.01.2024** in Kraft.

HINWEIS Die Regelung dient der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs in der Gemeinschaft. Der Mitgliedstaat der Meldung soll die elektronisch übermittelten Daten in eine elektronische Datenbank einstellen („CESOP“), auf die alle Eurofisc-Verbindungsbeamten Zugriff haben.

- Umsetzung der Verpflichtung zur elektronischen Bereitstellung über Verwaltungsportale nach dem Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen.¹⁸ So konnte bisher u. a. die **Vergütung von Umsatzsteuerbeträgen** nach § 4a UStG (Steuervergütung für Leistungsbezüge zur Verwendung zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken im Drittlandsgebiet) nur in Papierform beantragt werden. Jetzt ist ebenfalls eine **elektronische Abwicklung** möglich.

3. JAHRESSTEUERERKLÄRUNG 2022

Der Unternehmer hat — unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen — nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung eine **Jahressteuererklärung** zu übermitteln. Die **Abgabefrist** für die Steuererklärung endet gem. § 149 Abs. 2 AO regelmäßig sieben Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums;¹⁹ aufgrund der Corona-Pandemie ist die **reguläre Abgabefrist für die Jahressteuererklärung 2022 aber auf den 30.09.2023²⁰ verschoben** worden. Soweit Angehörige steuerberatender Berufe die Erklärungen erstellen, verlängert sich diese Frist grundsätzlich bis zum Ende des Februars des übernächsten Jahres, wegen der Corona-Pandemie ist die Abgabefrist aber bis zum 31.07.2024 verlängert worden.

17 Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABI EU 2020 L 62, 7.

18 Onlinezugangsgesetz (OZG) v. 14.08.2017, BGBl. I 2017, 3122.

19 Dies wäre der 31.07.2023.

20 Da der 30.09.2023 ein Samstag ist, endet die Frist am 02.10.2023.

Die Abgabefrist der Jahressteuererklärung hat auch einen Einfluss auf die Möglichkeiten 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 BFH²¹ muss innerhalb dieser **Zuordnungsfrist die Zuordnungsentscheidung dokumentiert** werden. Entgegen der bisherigen Rechtsauffassung von BFH²² und der Finanzverwaltung muss innerhalb dieser Frist aber keine Dokumentation gegenüber der Finanzverwaltung erfolgen, es muss nur eine nach **außen objektiv erkennbare Dokumentation** vorgenommen werden (z. B. ableitbar aus Bauantragsunterlagen bei Bau eines Hauses, Abschluss eines Stromlieferungungsvertrags 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 % für unternehmerische Zwecke verwendet werden, können dem Unternehmen nicht zugeordnet werden (sog. **Zuordnungsverbot**).

Für den **Veranlagungszeitraum 2022** hatte die Finanzverwaltung²³ im Dezember 2021 die Erklärungsvordrucke für die **Jahressteuererklärung 2022** vorgestellt. Inhaltlich angepasst ist die Jahressteuererklärung 2022 an den seit dem 01.01.2022 abgesenkten Durchschnittssteuersatz²⁴ nach § 24 UStG für Land- und Forstwirte.

HINWEIS Die im laufenden Kalenderjahr 2022 eingetretenen weiteren Änderungen des Umsatzsteuergesetzes haben nicht zu einer Änderung des Vordrucks der Jahressteuererklärung 2022 geführt.

4. FRISTEN UND NICHTBEANSTANDUNGSREGELUNGEN 2022/2023

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.

- Die Finanzverwaltung²⁵ hat die Nichtbeanstandungsregelung für **entgeltliche Garantieleistungen** (nochmals) verlängert. Die ursprünglich bis zum 31.12.2021 befristete Nichtbeanstandungsregelung ist **bis zum 31.12.2022** verlängert worden. Eine entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers ist keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung. Diese Leistung kann unter den weiteren Bedingungen als Versicherungsleistung nach § 4

21 BFH, Urteil v. 04.05.2022, XI R 28/21, BFH/NV 2022, 878 sowie XI R 29/21, BFH/NV 2022, 881. 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.

22 BFH, Urteil v. 07.07.2011, V R 41/09, BStBl. II 2014, 73.

23 BMF, Schreiben v. 23.12.2021, BStBl. I 2022, 63.

24 Der allgemeine Durchschnittssteuersatz nach § 24 Abs. 1 UStG war zum 01.01.2022 von 10,7 % auf 9,5 % abgesenkt worden.

25 BMF, Schreiben v. 18.10.2021, BStBl. I 2021, 2142; die grundsätzlichen Aussagen ergeben sich aus BMF, Schreiben v. 11.05.2021, BStBl. I 2021, 781.

Nr. 10 UStG steuerfrei sein, führt dann aber zur Entstehung von Versicherungsteuer. Die Regelung gilt nicht nur für die Garantiezusage im Kfz-Handel, sondern bei allen entgeltlichen Garantiezusagen bzw. Garantieverlängerungen. Für Umsätze bis zum 31.12.2022 wird es nicht beanstandet, wenn die Garantieleistung noch als Nebenleistung zur Lieferung behandelt wird.

- Bei der Ausführung von **Reiseleistungen nach § 25 UStG** waren in den Vorjahren umfassende Rechtsänderungen eingetreten, für die die Finanzverwaltung im Jahr 2021 auslaufende Nichtbeanstandungsregelungen getroffen hatte. In einem Fall endet eine Nichtbeanstandungsregelung aber erst zum 31.12.2022. Bisher war davon ausgegangen worden, dass die besondere Besteuerung nach § 25 UStG für alle Unternehmer unabhängig von ihrem Sitz anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung²⁶ hatte dann aber festgestellt, dass für **Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet** die Besteuerung nach § 25 UStG nicht anzuwenden ist. Eine schon einmal verlängerte **Nichtbeanstandungsregelung wurde bis zum 31.12.2022 verlängert**.²⁷ Drittlandsunternehmer können danach noch für alle im Jahr 2022 ausgeführten 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.
- Im Zusammenhang mit der Bekämpfung der **Corona-Pandemie** hatte die Finanzverwaltung²⁸ im Rahmen einer **Billigkeitsregelung** für die **Veranlagungszeiträume 2020 und 2021** geregelt, dass alle im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und der Bekämpfung der Corona-Pandemie von den in **§ 4 Nr. 18 UStG genannten Einrichtungen** erbrachten Leistungen als **steuerfrei** behandelt werden können. Zu diesen Leistungen gehören auch die entgeltliche Gestellung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln oder die Erbringung anderer Leistungen an Körperschaften des privaten und öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Einrichtung selbst Leistungen zur Eindämmung oder Bekämpfung der Corona-Pandemie erbringt. Ob die die Leistung empfangende Körperschaft ihre Leistungen als steuerfreie Leistungen, mangels Entgeltlichkeit oder aufgrund hoheitlicher Tätigkeit nicht steuerbar erbringt, ist dafür unbeachtlich. Die ursprünglich bis Ende 2021 und dann bis Ende 2022 befristete Billigkeitsmaßnahme ist aufgrund der anhaltenden Pandemie **bis zum 31.12.2023 verlängert**²⁹ worden.
- Die Finanzverwaltung hatte 2020³⁰ **weitere Sondermaßnahmen** aufgrund der **Corona-Pandemie** geregelt und diese — teilweise ertragsteuerrechtlich, teilweise umsatzsteuerrechtlich — ausgerichteten Maßnahmen Ende 2020 bis zum 31.12.2021 verlängert. Aufgrund der weiterhin anhaltenden Pandemie sind die Regelungen erneut — jetzt **bis zum 31.12.2022** — verlängert³¹ worden. 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.

HINWEIS Beabsichtigt ein Unternehmer bereits beim Leistungsbezug, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die genannten begünstigten Zwecke zu verwenden, können die entsprechenden Vorsteuerbeiträge unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE berücksichtigt werden. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird im Billigkeitswege nicht besteuert.

- 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.

HINWEIS 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.

- Nachdem zum 01.01.2021 die **Übertragung der Steuerschuldnerschaft** bei der **Ausführung von Telekommunikationsdienstleistungen** an „Wiederverkäufer“ eingeführt wurde, hat die Finanzverwaltung³² klargestellt, dass Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter keine „Wiederverkäufer“ sind, wenn sie Telekommunikationsdienstleistungen an Wohnungseigentümer oder Vermieter weitergeben. Es wird allerdings nicht beanstandet, wenn für Leistungen, die **vor dem 01.07.2022** ausgeführt wurden, die Beteiligten übereinstimmend die Vorschriften des § 13b Abs. 2 Nr. 12 i. V. m. Abs. 5 Satz 6 UStG angewendet haben.
- Die Finanzverwaltung³³ hat im Jahr 2022 zu den Regelungen der **Vorsteueraufteilung bei Immobilien** nach § 15 Abs. 4 UStG Stellung genommen und die Grundsätze aus der Rechtsprechung von EuGH und BFH übernommen. Danach sind Anschaffungs- und Herstellungskosten nach einem einheitlichen Aufteilungsmaßstab vorzunehmen, während bei allen laufenden Kosten der Grundsatz „Zuordnung geht vor Aufteilung“ gilt. Soweit eine Vorsteueraufteilung erfolgen muss, bleibt der Flächenschlüssel der vorrangige Aufteilungsmaßstab. Führt aber ein anderer Aufteilungsmaßstab (Umsatzschlüssel, Aufteilung nach umbautem Raum) zu einem präziseren Aufteilungsergebnis, kommt dieser Aufteilungsmaßstab zur

²⁶ BMF, Schreiben v. 29.01.2021, BStBl. I 2021, 250. 27

BMF, Schreiben v. 01.12.2021, BStBl. I 2021, 2488. 28

BMF, Schreiben v. 15.06.2021, BStBl. I 2021, 855. 29

BMF, Schreiben v. 12.12.2022, zzt. nur im Internet.

³⁰ BMF, Schreiben v. 09.04.2020, BStBl. I 2020, 498.

³¹ BMF, Schreiben v. 14.12.2021, BStBl. I 2021, 2500.

³² BMF, Schreiben v. 02.05.2022, BStBl. I 2022, 736. 33

BMF, Schreiben v. 20.10.2022, BStBl. I 2022, 1497.

Anwendung. Diese Grundsätze gelten grds. in allen offenen Fällen. In **zwei Bereichen** gewährt die Finanzverwaltung bis zur Veröffentlichung des Schreibens im BStBl.³⁴ eine **Nichtbeanstandungsregelung**:

- Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der Unternehmer die **Zuordnung von Vorsteuerbeträgen** noch nach den bisherigen Grundsätzen³⁵ vorgenommen hat (dies betrifft die unmittelbare Zuordnung des Bauaufwands zu einzelnen Verwendungsumsätzen, wenn die Ausstattung oder die Geschosshöhe der einzelnen Räume erheblich voneinander abweichen).
- Weiterhin wird nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sich wegen der Zuordnung von **Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerken oder Betriebsvorrichtungen** auf die bisherige Rechtsauffassung der Verwaltung beruft³⁶ (bisher konnten diese Anlagen unabhängig davon, ob es sich um wesentliche Bestandteile des Gebäudes handelt, umsatzsteuerrechtlich als eigenständiges Zuordnungsbjekt behandelt werden; dies wurde jetzt dadurch präzisiert, dass dies nicht gilt, wenn es sich ertragsteuerrechtlich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes handelt).

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 umsatzsteuerrechtlichen **Organschaft** war die Grundsatfrage anhängig, ob der Organträger oder der gesamte Organkreis Unternehmer i. S. d. UStG ist. Hier hatten sowohl der V. Senat³⁷ als auch der XI. Senat³⁸ des BFH den EuGH angerufen. Die Frage, ob im Falle der Organschaft der Organträger der Unternehmer und damit der Träger aller umsatzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten ist (so die bisherige Rechtsauffassung in Deutschland) oder ob der **Organkreis** (die Mehrwertsteuergruppe im unionsrechtlichen Sinne) als Unternehmer anzusehen ist, war insb. für die ordnungsgemäße Adressierung der Steuerbescheide von Bedeutung. Der EuGH hat in seinen beiden Entscheidungen³⁹ festgestellt, dass es nach Auslegung des Unionsrechts **nicht zu beanstanden ist**, wenn der **Organträger als der einzige Steuerpflichtige** (Unternehmer im deutschen Sprachgebrauch) bestimmt wird. Damit dürfte insoweit die nationale Praxis, dass der Organträger als der Träger der unternehmerischen Rechte und Pflichten angesehen wird, nicht gegen die unionsrechtlichen Vorgaben verstoßen. Dies wird von dem EuGH auch damit begründet, dass sich in diesem Fall keine andere Gesamtsteuerbelastung ergeben würde, als wenn der gesamte Organkreis als der (fiktive) Unternehmer angesehen werden würde. Auch sei kein Risiko des Steuermisbrauchs oder des Betrugs vorhanden, da die Finanzverwaltung sich über die Haftungs-

regelung des § 73 AO im Zweifelsfall auch an die Organgesellschaften halten kann. In zwei Punkten kommt der EuGH aber zu Ergebnissen, die mit der **bisherigen nationalen Praxis nicht in Einklang stehen**. Zum einen kann die **finanzielle Eingliederung**, die notwendige Voraussetzung für die Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist, neben der Anteilsmehrheit nicht auch davon abhängig gemacht werden, dass auch eine Stimmrechtsmehrheit bei der Organgesellschaft vorliegt. Damit wird bei der Frage der finanziellen Eingliederung nur festzustellen sein, ob eine **Mehrheitsbeteiligung** vorliegt oder nicht — die **Stimmrechtsmehrheit ist insoweit nicht entscheidend**. Die zweite Frage wird für die Leistungen innerhalb eines Organkreises von erheblicher Bedeutung sein: Der EuGH kommt zu dem Ergebnis, dass es nach Unionsrecht den Mitgliedstaaten **nicht gestattet ist, Organgesellschaften im Wege der Typisierung als nicht selbstständig anzusehen**. Damit ist die bisherige nationale Rechtsfolge der Organschaft, dass Umsätze innerhalb des Organkreises als sog. **Innenumsätze** aufgrund nicht vorliegender Selbstständigkeit der Organgesellschaften nicht steuerbar sind, wohl **nicht haltbar**.

- **Feste Einrichtung:** Der EuGH⁴⁰ hat grds. festgestellt, dass das Vorliegen einer „festen Niederlassung“ (in Deutschland: Betriebsstätte) nicht allein aus dem bloßen Umstand hergeleitet werden kann, dass dort eine Tochtergesellschaft unterhalten wird. Der für eine feste Niederlassung notwendige Bestand an Sachmitteln und Personal kann aber dann über eine Tochtergesellschaft hergestellt werden, wenn die Mutter über diese Mittel wie über eigene verfügen kann. Dies ist sowohl für die Bestimmung des Orts von Leistungen als auch für die zutreffende Festlegung des Steuerschuldners von Bedeutung.
- **Keine Organschaft bei Schwestergesellschaften:** Der BFH⁴¹ bleibt bei seiner Rechtsauffassung, dass nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Verhältnis zwischen zwei Schwestergesellschaften nicht bestimmt werden kann, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist, sodass ohne Einbeziehung des gemeinsamen Gesellschafters keine Organschaft zwischen den beiden Schwestergesellschaften besteht.
- **Teilnahme an Online-Spielen:** Der BFH⁴² hat zu der Frage der Teilnahme von Unternehmern an Online-Spielen (Strategiespielen) festgestellt, dass die spielinternen „Umsätze“ in der virtuellen Welt nicht steuerbar sind. Der Umtausch von Spielwährung („Token“) in Echtgeld stellt aber (soweit im Inland ausgeführt) eine steuerbare Leistung — Übertragung von Rechten — dar.
- **Dienstwagenüberlassung als entgeltlicher Umsatz:** Das FG des Saarlandes⁴³ hatte den EuGH angerufen, um klären zu lassen, ob es sich bei der Überlassung eines Fahrzeugs an das Personal um eine entgeltliche Leistung (tauschähnlicher Umsatz) oder um eine unentgeltliche Wertabgabe handelt. Der **EuGH**⁴⁴ hatte zu der ihm vorgelegten Frage eine allgemeine Feststellung zu entgeltlichen Leistungsaustauschprozessen getroffen. Allein die ertragsteuerrechtliche Qualifizierung als geldwerter Vorteil würde umsatzsteuerrechtlich noch keinen Leistungsaustausch begründen. Das FG des Saarlandes⁴⁵ hatte daraufhin entschieden, dass eine entgeltliche Leistung nur bei Zuzahlung des Personals vorliegen würde. Im Revisi-

34 Die Veröffentlichung erfolgte am 22.11.2022 im BStBl. I 2022, 1497. 35 Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 6 und 7 UStAE in der bis zum 19.10.2022 geltenden Fassung.

36 Abschn. 15.2c Abs. 10 und Abschn. 15.6a Abs. 3 UStAE in der bis zum 19.10.2022 geltenden Fassung.

37 BFH, Beschluss v. 07.05.2020, V R 40/19, BFH/NV 2020, 839; beim EuGH C 269/20 — S.

38 BFH, Beschluss v. 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598; beim EuGH C 141/20 — Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH.

39 EuGH, Urteil v. 01.12.2022, C 141/20 — Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie und Urteil v. 01.12.2022, C 269/20 — S.

40 EuGH, Urteil v. 07.04.2022, C 333/20 — Berlin Chemie A. Menarini SRL, BFH/NV 2022, 701.

41 BFH, Urteil v. 01.02.2022, V R 23/21, BFH/NV 2022, 1255.

42 BFH, Urteil v. 18.11.2021, V R 38/19, BFH/NV 2022, 548.

43 FG des Saarlandes, Beschluss v. 18.03.2019, 1 K 1208/16; beim EuGH C 288/19 — QM.

44 EuGH, Urteil v. 20.01.2021, C 288/19 — QM, BFH/NV 2021, 527.

45 FG des Saarlandes, Gerichtsbescheid v. 29.07.2021, 1 K 1034/21.

- onsverfahren hat der BFH⁴⁶ die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und ist dabei geblieben, dass ein tauschähnlicher Umsatz (entgeltlicher Umsatz) vorliegt, wenn eine Fahrzeugüberlassung individuell im Arbeitsvertrag geregelt ist.
- **Wärmeabgabe aus Biogasanlagen:** Wird aus einer Biogasanlage ohne Gegenleistung die erzeugte Wärme abgegeben, stellt dies eine unentgeltliche Wertabgabe⁴⁷ dar, auch wenn keine nichtunternehmerische Motivation dafür vorhanden ist. Dem steht nach der Entscheidung des BFH⁴⁸ der volle Vorsteuerabzug aus den Kosten der Anlage gegenüber. Als Bemessungsgrundlage sind die anteiligen Selbstkosten der Besteuerung zu unterwerfen, wenn die Anlage nicht an ein öffentliches Wärmenetz angeschlossen ist. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁴⁹ erfolgt die Aufteilung nach Auffassung des Gerichts⁵⁰ i. d. R. nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (Marktwerten).
 - **Kontrollgebühren auf privaten Parkplätzen:** Der EuGH⁵¹ hat entschieden, dass die Kontrollgebühren, die eine mit dem Betrieb privater Parkplätze betraute Gesellschaft des Privatrechts in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen sind, die gegen Entgelt erbracht wird und als solche der Umsatzsteuer unterliegt. Entgegen der Auffassung der Unternehmerin stellt dies keine nicht steuerbare Vertragsstrafe dar.
 - **Ausgabe von sog. „Städtekarten“:** Der EuGH⁵² hat die Ausgabe von sog. Städtekarten (hier Stockholm-Pass), die nach Zahlung des Entgelts für die Städtekarte den Eintritt in Ausstellungen, Museen sowie Nutzung des ÖPNV ermöglichen, als Ausgabe eines Mehrzweckgutscheins⁵³ beurteilt. Die Ausgabe der Städtekarte stellt einen Umtausch von Geld in eine andere Form von Zahlungsmittel dar. Die Zahlungen, die der Betreiber der jeweiligen Akzeptanzstelle erhält, sind bei ihm nach den allgemeinen Regelungen für die von ihm ausgeführten Leistungen der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.
 - **Kartenpfand bei elektronischen Zahlungskarten:** Umstritten war, wie der (verfallene) Kartenpfand bei der Ausgabe elektronischer Zahlungskarten (z. B. bei Festivals, Sportveranstaltungen) umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist. Der Unternehmer behandelte dies als nicht steuerbaren Schadensersatz, die Finanzverwaltung ging von einer dem Regelsteuersatz unterliegenden Lieferung der Zahlungskarte aus. Der BFH⁵⁴ sah hingegen eine sonstige Leistung gegen Entgelt (Mittel für die bargeldlose Zahlung). Die Leistung ist aber als Umsatz im Zahlungs- und Überweisungsverkehr steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG. In der Folge muss der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen geprüft werden.

- **Steuerbefreiung bei Schulungsleistungen:** Nachdem der EuGH⁵⁵ entschieden hatte, dass die Erteilung von Schul- und Hochschulunterricht ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen voraussetzt, sind in Deutschland diverse Verfahren⁵⁶ zur Steuerfreiheit von Schulungsleistungen abgeschlossen worden.
- **Steuersatz bei Freizeitparks:** Nachdem der EuGH⁵⁷ entschieden hatte, dass die Leistungen ortsgebundener und ortsungebundener Schausteller unterschiedlich besteuert werden können, hat der BFH⁵⁸ entschieden, dass die Einräumung der Berechtigung zum Eintritt in einen Freizeitpark nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG unterliegt. Die Leistungen eines ortsgebundenen Freizeitparks sind nicht mit einem Jahrmarkt vergleichbar.
- **Vorsteuerauschluss bei Repräsentationsaufwand:** Der BFH⁵⁹ hat entschieden, dass das Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit und das ausschließliche Tätigen von Repräsentationsaufwand sich nicht ausschließen. Ob Repräsentationsaufwand vorliegt, ist einzelfallbezogen zu prüfen. Die Regelung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Repräsentationsaufwand⁶⁰ gilt unabhängig von der Größe des Unternehmens.
- **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs:** Nach bisheriger nationaler Rechtsauffassung ist es für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers unter den weiteren Bedingungen nicht von Bedeutung, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten⁶¹ oder nach vereinnahmten Entgelten⁶² besteuert. Der EuGH⁶³ hat entsprechend Art. 167 MwStSystRL entschieden, dass der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug aus ausgeführten und durch ordnungsgemäße Rechnung belegten Eingangsleistungen in den Fällen, in denen **beim leistenden Unternehmer** die Umsatzsteuer erst mit Zahlungszufluss entsteht (**Istbesteuerung**), erst dann abziehen kann, wenn er selbst Zahlung geleistet hat. In solchen Fällen muss der leistende Unternehmer auf die besondere Regelung zur Steuerentstehung bei ihm in der Rechnung⁶⁴ hinweisen.
- **Steuerbefreiung der Kryokonservierung:** Der BFH⁶⁵ hat entschieden, dass die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen dann gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei ist, wenn sie im Rahmen eines therapeutischen Kontinuums mit einer Kryokonservierung erfolgt, bei dem Einlagerung und Kryokonservierung zwar durch zwei unterschiedliche Unternehmer durchgeführt werden, für die aber dieselben Ärzte tätig sind.

46 BFH, Urteil v. 30.06.2022, V R 25/21, BFH/NV 2022, 1258.

47 § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

48 BFH, Urteil v. 25.11.2021, V R 45/20, BFH/NV 2022, 696.

49 Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE.

50 BFH, Urteil v. 15.06.2022, V R 34/20, BFH/NV 2022, 1013.

51 EuGH, Urteil v. 20.01.2022, C 90/20 — *Apcoa Parking Danmark*, UR 2022, 172.

52 EuGH, Urteil v. 28.04.2022, C 637/20 — *DSAB Destination Stockholm*, BFH/NV 2022, 795.

53 In Deutschland § 3 Abs. 13 i. V. m. Abs. 15 UStG.

54 BFH, Urteil v. 26.01.2022, XI R 19/19, BFH/NV 2022, 886.

55 EuGH, Urteil v. 14.03.2019, C 449/17 — *A & G Fahrschulakademie GmbH*, BFH/NV 2019, 511, EuGH, Urteil v. 21.10.2021, C 373/19 — *Dubrovnik & Tröger* — *Aquatics*, BFH/NV 2021, 1629.

56 Zum Beispiel: BFH, Urteil v. 16.12.2021, V R 31/21, BFH/NV 2022, 572 (*Schwimmunterricht*); BFH, Beschluss v. 29.03.2022, XI B 72/21, BFH/NV 2022, 923 (*Tennisunterricht*); BFH, Urteil v. 15.12.2021, XI R 31/21, BFH/NV 2022, 920 (*Judounterricht*). Zur Frage der Erteilung von Reitunterricht ist aber ein neues Verfahren beim BFH unter XI R 9/22 anhängig.

57 EuGH, Urteil v. 09.09.2021, C 406/20 — *Phantasialand*, BFH/NV 2021, 1455.

58 BFH, Urteil v. 17.03.2022, XI R 23/21, BFH/NV 2022, 1016.

59 BFH, Beschluss v. 15.12.2021, XI R 19/18, BFH/NV 2022, 777.

60 § 15 Abs. 1a UStG.

61 Sog. Sollbesteuerung — *Regeltatbestand*.

62 Sog. Istbesteuerung — *Ausnahmetatbestand nach § 20 UStG*.

63 EuGH, Urteil v. 10.02.2022, C 9/20 — *Grundstücksgemeinschaft Kollastr.* 136, BFH/NV 2022, 399.

64 Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL — „*Kassenbuchführung*“.

65 BFH, Urteil v. 07.07.2022, V R 10/20, BFH/NV 2022, 1413.

- Die Frage der **Berichtigung von Kleinbetragsrechnungen** war Gegenstand eines aus Österreich dem EuGH⁶⁶ vorgelegten Verfahrens. Konkret ging es um die Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises in 22.557 Fällen aus Kleinbetragsrechnungen, die gegenüber Nichtunternehmern ausgestellt wurden. Der EuGH hat in seiner erfreulich kurzen und klaren Entscheidung festgestellt, dass aus solchen Rechnungen, die gegenüber Nichtunternehmern ausgestellt wurden und bei denen deshalb keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, die zu hoch (unrichtig) **ausgewiesene Umsatzsteuer nicht geschuldet** wird. Aufgrund dieser Entscheidung muss wohl die **strenge nationale Auslegung** der deutschen Rechtsprechung und Finanzverwaltung zum unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG **überdacht** werden.

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 sowohl den BFH als auch den EuGH in verschiedenen Sachverhalten.
 - Die grundsätzliche Frage, ob und in welchem Umfang **Nebenkosten i. Z. m. Vermietungsleistungen Nebenleistungen** darstellen, wird — nachdem der EuGH 2015⁶⁷ zumindest in bestimmten Fällen eine eigenständige Leistung für möglich hielt — den BFH beschäftigen. Nachdem das FG Münster⁶⁸ den Vorsteuerabzug aus einer neu errichteten Heizungsanlage gewährt hatte, muss der BFH⁶⁹ 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 **EuGH**⁷⁰ muss darüber entscheiden, ob bei der **Überlassung von Betriebsvorrichtungen** i. Z. m. der Vermietung von Immobilien ein **Aufteilungsgebot** gilt oder nicht. Im Fall der steuerfreien Verpachtung eines Putenstalls ist streitig, ob die Überlassung der in dem Stall installierten speziellen Fütterungsanlage als Nebenleistung steuerfrei oder aufgrund eines gesetzlichen Aufteilungsgebots⁷¹ umsatzsteuerpflichtig ist.

66 EuGH, Urteil v. 08.12.2022, C 378/21 — P GmbH.

67 EuGH, Urteil v. 16.04.2015, C 42/14 — Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, BFH/NV 2015, 941.

68 FG Münster, Urteil v. 06.04.2021, 5 K 3866/18 U, NWB 2021, 1865.

69 Beim BFH anhängig unter V R 15/21.

70 BFH, Beschluss v. 26.05.2021, V R 22/20, BFH/NV 2021, 1316.

71 § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

HINWEIS Aufgrund des beim EuGH anhängigen Verfahrens zu den Aufteilungsgeboten hat der BFH⁷² i. Z. m. dem zweiten Aufteilungsgebot im deutschen Steuerrecht, der Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes für mit kurzfristiger Vermietung zu Beherbergungszwecken verbundenen Nebenleistungen,⁷³ Zweifel und hat einem Hotelier, der seine Leistungen (auch Zugang zum Spa-Bereich, Frühstück) einheitlich dem ermäßigten Steuersatz unterworfen hat, Aussetzung der Vollziehung gewährt.

- Zur Frage der **Besteuerung von Kurortgemeinden** hat der BFH⁷⁴ den EuGH angerufen. Es geht um die Frage, ob eine Gemeinde eine wirtschaftliche Tätigkeit („Kurtaxe gegen Bereitstellung Kureinrichtung“) ausübt, wenn die Einrichtung auch nicht kurtaxepflichtigen Personen offensteht. Wenn es eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen sollte, ergibt sich weiterhin die Frage, ob die Prüfung, ob die Behandlung als „Nichtunternehmer“ nach § 2b UStG zur Wettbewerbsverzerrung führt, nur auf das Gemeindegebiet zu beziehen ist.
- Nachdem sich der EuGH schon 2018 mit der Frage der **Differenzbesteuerung**⁷⁵ nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb beschäftigen musste, ist derselbe Sachverhalt nun wieder dem EuGH im zweiten Durchgang vorgelegt worden. Der EuGH⁷⁶ hatte 2018 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 muss sich in diesem Fall der EuGH⁷⁷ damit befassen, ob die nicht abzugsfähige Erwerbsteuer des Händlers bei der Berechnung der Marge abzugsfähig ist oder nicht.

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 musste erneut steuerliche **Sondermaßnahmen aufgrund des Kriegs gegen die Ukraine** verkünden. In einem umfassenden Schreiben,⁷⁸ in dem auch ertragsteuerrechtliche Sonderregelungen veröffentlicht werden — insb. im Umgang mit Spenden bei begünstigten Einrichtungen —, werden von der Finanzverwaltung auch **Nichtbeanstandungsregelungen zur Umsatzsteuer** getroffen. 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

72 BFH, Beschluss v. 07.03.2022, XI B 2/21 (AdV), BFH/NV 2022, 789.

73 § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 3 UStG.

74 BFH, Beschluss v. 15.12.2021, XI R 30/19, BFH/NV 2022, 782. Beim EuGH anhängig unter C 344/22 — Gemeinde A.

75 § 25a UStG.

76 EuGH, Urteil v. 29.11.2018, C 264/17 — Harry Mensing, UR 2019, 32.

77 BFH, Beschluss v. 20.10.2021, XI R 2/20, BFH/NV 2022, 567. Beim EuGH anhängig unter C 180/22 — Harry Mensing.

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

- AO zugeordnet werden. Dies gilt unabhängig davon, welchen steuerbegünstigten Zweck die Körperschaft verfolgt.
- 2) **Steuerbefreiung für Hilfeleistungen:** Einrichtungen, die steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14, 16, 18, 23 und 25 UStG ausführen, können Sachmittel, Räume und Personal als eng verbundene Umsätze steuerfrei an Einrichtungen überlassen, die Umsätze nach derselben Vorschrift steuerfrei ausführen. Für Entgelte aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften wird es nicht beanstandet, wenn umsatzsteuerliche Sondervorschriften (z. B. § 4 Nr. 18, 23, 24 oder 25 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG), die auf vergleichbare Leistungen an andere Leistungsempfänger (z. B. Obdachlose) bereits Anwendung finden, auch auf Leistungen dieser 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 Einrichtungen,⁷⁹ die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen bei den vom Krieg in der Ukraine Geschädigten leisten, wird von einer Besteuerung einer Wertabgabe⁸⁰ abgesehen. Für Leistungen, die für diese Zwecke bezogen werden, verbleibt es — entgegen Abschn. 15.15 UStAE — unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG bei einem Vorsteuerabzug.
 - 4) **Vorsteuerabzug bei Nutzungsänderung:** Bei Unternehmen der öffentlichen Hand — sowie auch bei in privater Rechtsform betriebenen Unternehmen der öffentlichen Hand — wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG sowie einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 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.

Die Regelungen gelten für alle **ab dem 24.02.2022** ausgeführten Leistungen, derzeit befristet **bis zum 31.12.2023 (Verlängerung erfolgt im November 2022)**.

⁷⁹ Dies sind insb. Hilfsorganisationen, Einrichtungen für geflüchtete Menschen und zur Versorgung Verwundeter sowie weitere öffentliche Institutionen.

⁸⁰ Lieferung nach § 3 Abs. 1b UStG oder sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9a UStG.

6.2 Aus der Finanzverwaltung in Stichworten

- **Vorsteuerberichtigung bei Aufgabe einer von mehreren Tätigkeiten:**⁸¹ Die Finanzverwaltung ergänzt nach Urteilen des EuGH⁸² und BFH⁸³ den UStAE. Wird ein Gegenstand nach einer gemischten (vorsteuerabzugsberechtigenden und nicht vorsteuerabzugsberechtigenden) Verwendung und Einstellung einer der Tätigkeiten im gleichen Umfang für die weitergeführte Tätigkeit — ansonsten aber nicht — genutzt, liegt keine Änderung der Verhältnisse vor.
- **Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung:**⁸⁴ Zum 01.01.2020 wurde die Regelung zur Haftung für eine Umsatzsteuer eines Dritten abgeschafft und durch die unmittelbare Versagung des Vorsteuerabzugs bzw. der Versagung der Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 25f UStG ersetzt. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass ein Beteiligter in der Umsatzkette eine Steuerhinterziehung begeht. Die Finanzverwaltung⁸⁵ hat erstmalig zu dieser Regelung Stellung genommen.
- **Steuerbefreiung von Leistungen selbstständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder:**⁸⁶ Zum 01.01.2020 ist die umfassende Möglichkeit in § 4 Nr. 29 UStG geregelt worden, dass selbstständige Personenzusammenschlüsse steuerfrei Leistungen an ihre Mitglieder ausführen können, soweit diese bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Leistungen damit ausführen. Die Finanzverwaltung hat zu der Umsetzung dieser Regelung Stellung genommen.
- **Vorsteuerabzug eines Gesellschafters aus Investitionsumsätzen:**⁸⁷ Bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft werden teilweise schon Leistungen vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags an die Gesellschafter oder die sog. Vorgründungsgesellschaft ausgeführt. Die Finanzverwaltung hat umfassend zu den Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs in diesen Fällen Stellung genommen.
- **Private Nutzung von (Elektro-)Fahrzeugen und Überlassung an Arbeitnehmer:**⁸⁸ Die Finanzverwaltung hat zur privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Elektrofahrzeugs, Hybridelektrofahrzeugs, Elektrofahrads oder Fahrrads Stellung genommen und einen neuen Abschn. 15.24 UStAE eingefügt. Grundsätzlich sind die ertragsteuerrechtlichen Begünstigungen nicht bei der Berechnung der Umsatzsteuer zu übernehmen. Dies gilt auch für die Besteuerung der Überlassung von Elektrofahrrädern und Fahrrädern an Arbeitnehmer.

⁸¹ BMF, Schreiben v. 01.09.2022, BStBl. I 2022, 1399.

⁸² EuGH, Urteil v. 09.07.2020, C-374/19 — HF, BStBl. II 2022, 588.

⁸³ BFH, Urteil v. 27.10.2020, V R 20/20, BStBl. II 2022, 575.

⁸⁴ BMF, Schreiben v. 15.06.2022, BStBl. I 2022, 1001.

⁸⁵ Abschn. 25f.1 und 25f.2 UStAE.

⁸⁶ BMF, Schreiben v. 19.07.2022, BStBl. I 2022, 1208.

⁸⁷ BMF, Schreiben v. 12.04.2022, BStBl. I 2022, 650.

⁸⁸ BMF, Schreiben v. 07.02.2022, BStBl. I 2022, 197.