

# Umsatzsteuer

Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung



2 2023

**THEMA 1:**  
Einführung einer  
obligatorischen E-Rechnung

---

**THEMA 2:**  
Rechtsprechung zur umsatz-  
steuerlichen Organschaft

---

**THEMA 3:**  
Neue Urteile zum  
Vorsteuerabzug

# INHALT

Editorial

**3** Wachstumschancengesetz: Verpflichtende Einführung der E-Rechnung **15**

## UMSATZSTEUER

Spenden für technische Hilfe zur Reparatur kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine

**4** Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein umsatzsteuerlicher Unternehmer **17**

Grundstücksübertragung zwischen Angehörigen

**4** Auslegung der 110-€-Freigrenze beim Vorsteuerabzug **18**

Neues zum Thema „Organschaft“: Eingliederung von Personengesellschaften, Steuerbarkeit von Innenumsätzen und wirtschaftliche Eingliederung

**5** BFH: Vorsteuerabzug und private Verwendung eines Pkw **18**

Verwaltungsanweisung zum Nullsteuersatz bei Photovoltaikanlagen

**6** Investitionskostenzuschüsse des Vermieters an den Mieter **19**

Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom

**8**

Umsatzsteuerschuld bei Ausweis negativer Umsatzsteuerbeträge

**8**

Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften **9**

Weiterverkauf von Hotelkontingenten unterfällt den Sonderregelungen für Reiseleistungen (Margenbesteuerung)

**10**

Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei defizitären Tätigkeiten

**11**

EuGH: Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Aufladens von Elektrofahrzeugen (E-Charging)

**12**

Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

**13**

Keine Steuerschuld aufgrund unrichtigen Steuer- ausweises bei Rechnungen an Endverbraucher

**13**

BFH-(Folge-)Urteil: Einheitliche Behandlung der Vermietung von Immobilien samt Betriebs- vorrichtungen statt Aufteilungsgebot

**14**



## EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

kurz vor dem Jahresende dürfen wir Ihnen noch unser zweites Rundschreiben „Umsatzsteuer“ für das Jahr 2023 präsentieren.

Auch wenn das Wachstumschancengesetz im Jahr 2023 wohl nicht mehr verabschiedet wird, so ist trotzdem sehr sicher, dass die obligatorische E-Rechnung kommen wird. Fraglich ist jedoch, wann die Verpflichtung die Unternehmen tatsächlich trifft. Beabsichtigt ist die Einführung der E-Rechnung zum 1.1.2025, wobei ein Übergangszeitraum vorgesehen ist. Die geplanten Regelungen stellen wir Ihnen gern vor.

Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft bleibt es spannend. Das Jahr 2023 hat eine Reihe neuer Rechtsprechung hervorgebracht. Neue Vorlagen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu der Frage, ob Innenumsätze steuerbar sind, könnten an unserem Grundverständnis der umsatzsteuerlichen Organschaft rütteln.

Bereits seit 2015 wissen wir, dass eine Personengesellschaft Organengesellschaft werden kann. Der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat in dieser Frage seine Rechtsprechung geändert und erweitert den bisherigen Anwendungsbereich. Aktuell gilt zwar bei der Frage der finanziellen Eingliederung noch eine restriktive Verwaltungsauffassung, jedoch kann es vorteilhaft sein, sich auf die neue Rechtsprechung zu beziehen.

Natürlich dürfen die aktuell ergangenen Urteile zur Vorsteuerabzugsberechtigung nicht fehlen. Vorsicht ist beispielsweise bei dem Vorsteuerabzug einer Holding geboten, wenn diese bezogene Leistungen als unentgeltlichen Gesellschafterbeitrag an die Tochtergesellschaft überlässt. Bei Betriebsveranstaltungen bleibt es für die Frage des Vorsteuerabzugs bei der bereits bekannten 110-€-Freigrenze. Auch die private Pkw-Nutzung ist hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung einmal mehr im Fokus der Rechtsprechung.

Wir wünschen Ihnen eine ruhige und besinnliche Weihnachtszeit und alles Gute für den Start in das neue Jahr 2024.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre Tatjana Kirsch

## FÜR SPENDER

### **Spenden für technische Hilfe zur Reparatur kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine**

**In Ergänzung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 17.3.2022 wurden weitere umsatzsteuerliche Vereinfachungen hinsichtlich der Behandlung von Spenden im Zusammenhang mit Reparationen kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine festgelegt. Mit dem BMF-Schreiben vom 24.10.2023 wird der zeitliche Anwendungsbereich auf alle Maßnahmen erweitert, die bis zum 31.12.2024 durchgeführt werden.**

Unentgeltliche Leistungen können einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gleichgestellt werden. Dies setzt voraus, dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Eine unentgeltliche Leistung kann unter Berücksichtigung der allgemeinen Voraussetzungen der Umsatzsteuer unterliegen.

Mit Schreiben vom 17.3.2022 führt das BMF aus, dass die unentgeltliche Bereitstellung von Gegenständen oder Personal im Zusammenhang mit Hilfsleistungen an die Ukraine nicht als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des UStG besteuert wird. Hiervon erfasst waren Hilfsleistungen für humanitäre Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die ihren Einsatz zur Bewältigung der Folgen des Krieges in der Ukraine leisten. Diese Einrichtungen konnten beispielsweise Hilfsorganisationen, Einrichtungen für Geflüchtete und Verwundete oder öffentliche Institutionen sein.

Von der Besteuerung dieser Hilfsleistungen als unentgeltliche Wertabgaben wurde im Billigkeitswege abgesehen. Gleichzeitig wurde der Vorsteuerabzug im Billigkeitswege weiterhin für zulässig erklärt, auch wenn bei Leistungsbezug bereits feststand, dass die Leistungen für Hilfsleistungen an die Ukraine verwendet und nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Mit BMF-Schreiben vom 13.3.2023 wurde der Katalog der umsatzsteuerbefreiten Hilfsleistungen um unentgeltliche Leistungen erweitert, die unmittelbar die Reparatur von kriegsgeschädigter Infrastruktur in der Ukraine zum Ziel haben. Hierunter fallen beispielsweise die unentgeltliche Bereitstellung von Baumaterialien, Baumaschinen, technischen Einrichtungen und Trans-

portleistungen sowie die unentgeltliche Überlassung von Personal zum Wiederaufbau der Infrastruktur in der Ukraine.

Diese unentgeltlichen Hilfsleistungen werden im Billigkeitswege nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Die Maßnahmen sind aktuell zeitlich befristet bis zum 31.12.2024.

Der Vorsteuerabzug bleibt unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erhalten, auch wenn beim Leistungsbezug bereits feststeht, dass die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für unentgeltliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau der Infrastruktur in der Ukraine verwendet werden.



**FAZIT: Mit dem BMF-Schreiben vom 13.3.2023 wurde der Katalog der nicht der Umsatzsteuer unterliegenden unentgeltlichen Leistungen um Hilfsleistungen im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau der Infrastruktur in der Ukraine ergänzt. Steuerpflichtige sollten die Ausnahme von der Umsatzbesteuerung bei entsprechenden Hilfsleistungen prüfen. Der Vorsteuerabzug bleibt unter den allgemeinen Voraussetzungen erhalten.**

## FÜR GRUNDSTÜCKSEIGENTÜMER

### **Grundstücksübertragung zwischen Angehörigen**

**Das Landesamt für Steuern Niedersachsen (LStN) erweitert die Fallstudien zur umsatzsteuerlichen Behandlung unentgeltlicher Übertragungen von Betriebsgrundstücken auf Angehörige. Für Unternehmer, die beim Grundstückserwerb zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, kann sich die Notwendigkeit zur Vorsteuerkorrektur ergeben.**

Zur Übertragung eines einem Unternehmen zugeordneten Grundstücks auf Angehörige ergänzt das LStN in seiner Verfügung vom 9.2.2023 die Ausführungen des Abschnitts 3.3 Abs. 8 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zu unentgeltlichen Wertabgaben um fünf Sachverhalte, die auf bereits bekannt gewordenen Übertragungsfällen beruhen. Die Fälle behandeln z. B. die Übertragung auf die Tochter im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und

verschiedene Fälle der Übertragung auf die Ehefrau. In sämtlichen Sachverhalten war der Unternehmer bei Herstellung oder Erwerb des Grundstücks zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt.

Grundsätzlich besteht die Gefahr, dass es sich im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebsgrundstücks – wenn nicht die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen zum Tragen kommen – quasi um eine steuerfreie Lieferung handelt. Da bei einer Entnahme keine Lieferung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, scheidet eine Option zur Umsatzsteuerpflicht aus. Somit ändern sich die Verhältnisse des Übertragenden, was teilweise zu Vorsteuerkorrekturen aus dem Erwerb, der Herstellung oder von Instandhaltungsmaßnahmen führen kann.

In vorstehender Verfügung des LStN werden u. a. Fallgestaltungen erörtert, wie die Übertragung eines Betriebsgrundstücks, die meist im Rahmen von Miteigentumsanteilen zu „nicht steuerbaren Geschäftsveräußerungen im Ganzen“ führt und folglich keine Änderung der Verhältnisse darstellt und somit keine steuerschädlichen Vorsteuerkorrekturen zur Konsequenz hat.



**EMPFEHLUNG:** Eine unentgeltliche Übertragung eines Betriebsgrundstücks kann oft die negative Konsequenz der Vorsteuerkorrektur mit sich führen und sollte daher sorgfältig geplant werden.

## FÜR UNTERNEHMENSGRUPPEN

### Neues zum Thema „Organschaft“: Eingliederung von Personengesellschaften, Steuerbarkeit von Innenumsätzen und wirtschaftliche Eingliederung

**Sie ist und bleibt spannend: Die umsatzsteuerliche Organschaft schafft es regelmäßig in die Top-15-Artikel unseres Newsletters – so auch dieses Mal. Aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) zeigen (wie so häufig), dass man sich nicht unbedingt immer auf „alles“ verlassen kann.**

Die deutsche Regelung der umsatzsteuerlichen Organschaft ist regelmäßig Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten. So auch im Jahr 2023.

### Ist die Organschaft europarechtskonform?

Bereits im letzten Jahr hatte der Europäische Gerichtshof (EuGH) gleich zweimal zu der Frage zu entscheiden, ob das deutsche Konstrukt der umsatzsteuerlichen Organschaft mit der europäischen Regelung konform ist. Im Ergebnis hat der EuGH dies bestätigt. Jedoch hat er in seinen Urteilen festgestellt, dass die deutsche Regelung nicht vollumfänglich Bestand hat. Unter anderem stellte der EuGH fest, dass für die finanzielle Eingliederung eine Stimmrechtsmehrheit zusätzlich zu einer Anteilsmehrheit nicht erforderlich ist. Darüber hinaus sei es nicht europarechtskonform, die Organgesellschaft typisierend als unselbstständig darzustellen.

Der BFH hat die Auffassung zur Stimmrechtsmehrheit bereits in einem Folgeurteil übernommen. Sind die Stimmrechte 50/50 verteilt und besteht zusätzlich Anteilsmehrheit beim Organträger, kommt es nicht länger auf die Stimmrechtsmehrheit an, sofern der Organträger den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

### Sind Innenumsätze doch steuerbar?

In einer neuen EuGH-Vorlage ist aufgrund der durch den EuGH infrage gestellten Unselbstständigkeit von Organgesellschaften nun seitens des EuGH zu klären, ob Innenumsätze möglicherweise doch steuerbar sind. Dies hätte weitreichende Auswirkungen auf die bisherige Handhabung der umsatzsteuerlichen Organschaft. Zu den Ergebnissen halten wir Sie auf dem Laufenden.

### Kann auch eine Personengesellschaft Organgesellschaft sein?

Mit der Frage, ob eine Personengesellschaft Organgesellschaft sein kann, haben sich sowohl der V. Senat als auch der XI. Senat des BFH bereits im Jahr 2015 auseinandergesetzt. In den damaligen Entscheidungen hatten dies beide Senate bejaht, wobei der V. Senat vorausgesetzt hatte, dass eine 100%ige finanzielle Eingliederung vorliegen muss. Die Finanzverwaltung hatte sich insoweit dem V. Senat angeschlossen. Sobald also ein nicht zum Organkreis gehörender Dritter an einer Personengesellschaft beteiligt ist – und sei es auch nur mit einer Mindestbeteiligung – kann die Personengesellschaft nicht mehr Organgesellschaft sein, da die finanzielle Eingliederung nicht gegeben ist.

In seinem Urteil aus 2023 gibt der V. Senat des BFH seine Sichtweise auf und bestätigt, dass eine Personhandelsgesellschaft mit kapitalistischer Struktur

auch Organgesellschaft sein kann, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandels-gesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind. Dabei setzt der BFH jedoch voraus, dass bei Änderung der Veranlagung der Organgesellschaft auch der Organträger einen Antrag auf Änderung stellt, sodass einheitlich von einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgegangen wird.

Die geänderte Rechtsprechung des BFH wirft nun folgende Fragen auf: Was versteht man en détail unter einer „kapitalistischen Struktur“? Und wie wird die Verwaltung mit dieser geänderten Rechtsprechung umgehen? Gerade die Mindestbeteiligung eines „fremden Dritten“, der an einer Personengesellschaft beteiligt wurde, galt als das Gestaltungselement, um die Organschaft einer Personengesellschaft zu vermeiden. Aktuell besteht die Möglichkeit für Unternehmensgruppen, sich auf die alte Rechtsprechung und die Finanzverwaltung zu beziehen oder, sofern vorteilhaft, die Anwendung der aktuellen Rechtsprechung durchzusetzen.

## Neues zur wirtschaftlichen Eingliederung

Zwei weitere Urteile behandeln die wirtschaftliche Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers.

Zum einen ist es erforderlich, dass nicht nur unwesentliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Daran fehle es beispielsweise bei der Vermietung von ohne Weiteres austauschbaren Büroräumen.

Zum anderen kann laut BFH die wirtschaftliche Eingliederung nicht nur aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern auch auf der Verflechtung zwischen Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen. Bei einer deutlichen Ausprägung der weiteren Voraussetzungen einer Organschaft ist es unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung nicht derart deutlich ausgeprägt und lediglich ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Organgesellschaften existiert ist.

» **EMPFEHLUNG: Unternehmensgruppen müssen die Entwicklung der Rechtsprechung in Bezug auf die umsatzsteuerliche Organschaft verfolgen, um rechtzeitig reagieren zu können. Es empfiehlt sich, eine Kontrolle im Rahmen eines steuerlichen Kontrollsystems einzuplanen.**

## FÜR UNTERNEHMEN

### Verwaltungsanweisung zum Nullsteuersatz bei Photovoltaikanlagen

**Seit dem 1.1.2023 gilt im Umsatzsteuerrecht erstmals ein sog. Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen. Am 27.2.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die endgültige Fassung eines Schreibens veröffentlicht und u. a. Abschnitt 12.18 neu im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) eingefügt.**

Seit dem 1.1.2023 gilt auf die Lieferung von Solarmodulen an Betreiber von Photovoltaikanlagen ein ermäßigter Steuersatz von 0%. Diese Steuersatzermäßigung betrifft auch die Lieferung der wesentlichen Komponenten, die für den Betrieb der Anlagen benötigt werden, sowie für die Speichermodule und die Installationsleistung. Der Nullsteuersatz ist darüber hinaus für Käufe aus dem Ausland (innergemeinschaftliche Erwerbe oder Einfuhren) anwendbar.

Voraussetzung ist, dass die Installation der Photovoltaikanlage in der Nähe von (Privat-)Wohnungen oder öffentlichen Gebäuden erfolgt (sog. Belegenheitsvoraussetzung).

Durch die Einführung des Nullsteuersatzes sind einige Fragen zur konkreten Anwendung in der Praxis aufgetreten, die das BMF mit einer Verwaltungsanweisung klären möchte. Wichtige, inhaltlich wesentliche Punkte, die sich teilweise gegenüber dem ersten Entwurf geändert haben, sind zu beachten:

- Der Nullsteuersatz ist nur bei der Lieferung an den Betreiber der Photovoltaikanlage und auf keiner Vorstufe anwendbar; dies ist grundsätzlich der im Marktstammdatenregister eingetragene Unternehmer. Aus Vereinfachungsgründen kann bei einer Installation allerdings auch der Leistungsempfänger angenommen werden.
- Bei der Vermietung oder dem Leasing ist zwischen einer begünstigten Lieferung der Anlage (Mietkauf) und einer normal besteuerten sonstigen Vermietungsleistung zu unterscheiden.
- Öffentliche Gebäude sind begünstigt, wenn in ihnen eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausgeübt wird. Hierunter fallen u. a. Leistungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke,

die gemäß dem Umsatzsteuerrecht steuerbefreit sind oder ermäßigt besteuert werden.

- Im Vergleich zum Entwurf des BMF-Schreibens ist bei gemischter Nutzung ein Überhang (> 50 %) der begünstigten Nutzung nicht mehr notwendig, um den Nullsteuersatz anwenden zu können. Es wird jetzt von einem grundsätzlich begünstigten Gebäude ausgegangen. Dies soll nur dann nicht gelten, wenn die unschädliche Nutzung eindeutig hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt oder wenn die unschädliche Nutzung weniger als 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche beträgt.
- Als Nachweis der Begünstigung reicht eine Bestätigung des Erwerbers aus, dass er der Betreiber der Anlage ist und die weiteren Voraussetzungen (Belegenheit und Leistungsgrenze) erfüllt werden.
- Zu den wesentlichen begünstigten Komponenten zählt die Finanzverwaltung u. a. Wechselrichter, Dachhalterung und das Energiemanagementsystem.
- Keine wesentlichen Komponenten sind Schrauben, Nägel und gewöhnliche Kabel, selbst wenn sie für die Installation erforderlich sind.
- Nicht begünstigt sind zudem die Ladeinfrastruktur und mögliche Stromverbraucher, wie eine Wärmepumpe.
- Für bis zum 31.12.2022 gelieferte Anlagen ist eine Anwendung des Nullsteuersatzes nicht möglich. Für diese Anlagen ist auch nach dem 1.1.2023 eine Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe für den für private Zwecke entnommenen Strom vorzunehmen.
- Soweit die Anlage ab dem 1.1.2023 geliefert bzw. in Betrieb genommen wurde, ist keine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe für private Zwecke notwendig.

Zudem enthält die Verwaltungsanweisung eine großzügige Vereinfachungsregel. Danach gelten die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Nullsteuersatzes generell als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nach dem Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt. In diesem Fall kommt es nicht darauf an, auf oder in der Nähe welchen Gebäudes die Anlage errichtet wird.

Durch ein weiteres BMF-Schreiben vom 12.6.2023 wird es von nun an in den Fällen, in denen die Erwerbstätigkeit ab dem 1.1.2023 aufgenommen wurde, nicht beanstandet, wenn die Anzeige und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung unterbleiben.

Diese sog. Nichtbeanstandungsregelung gilt für alle Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen, die

- bei Eröffnung eines Betriebs, der sich auf das Betreiben von nach § 3 Nr. 72 Einkommensteuergesetz (EStG) begünstigten Photovoltaikanlagen beschränkt, Gewerbetreibende im Sinne des § 15 EStG sind und
- in umsatzsteuerlicher Hinsicht Unternehmer sind, deren Unternehmen sich ausschließlich auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie ggf. eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG anwendet.

Es handelt sich um eine begünstigte Photovoltaikanlage, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bei Einfamilienhäusern oder gewerblichen Gebäuden nicht mehr als 30 kW (peak) bzw. bei sonstigen Gebäuden nicht mehr als 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit beträgt oder betragen wird. Es gilt allerdings eine Höchstgrenze von insgesamt 100 kW (peak) je Steuerpflichtigen.

Allerdings können die örtlich zuständigen Finanzämter unter besonderen Umständen des Einzelfalls gesondert zur Übermittlung eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b Abgabeordnung (AO) auffordern, soweit dies erforderlich sein sollte.

Entsprechende ertragsteuerliche Zweifelsfragen wurden in einem weiteren BMF-Schreiben vom 17.7.2023 beantwortet.



**HINWEIS: Das BMF hat auf seiner Website die FAQ „Umsatzsteuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen“ veröffentlicht.**

## FÜR KWK-ANLAGENBETREIBER

### Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom

Mit Urteilen vom 29.11.2022 und 11.5.2023 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom nicht zu einer steuerpflichtigen Lieferung führt.

Im vorliegenden Fall war das Finanzamt unter Anwendung der Grundsätze des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) davon ausgegangen, dass der gesamte erzeugte und selbst verbrauchte Strom einer zuschlagsberechtigten KWK-Anlage zunächst in das öffentliche Stromnetz eingespeist und „fiktiv“ an die Betreiberin von öffentlichen Stromverteilernetzen geliefert wurde. In einem nächsten Schritt sei dieser Strom dann von der Netzbetreiberin wieder „fiktiv“ an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert worden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien diese Hin- und Rücklieferung umsatzsteuerlich zu erfassen.

Dem tritt der BFH mit seinen Urteilen entgegen und bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 16.6.2021. Der Verbrauch eigenerzeugten Stroms führt nicht zu einer Lieferung an den Netzbetreiber.

Eine steuerbare Lieferung erfordert, dass der Unternehmer die Verfügungsmacht an einem Gegenstand gegen Entgelt verschafft. Hocheffiziente neue, modernisierte oder nachgerüstete KWK-Anlagen erhalten nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) eine Vergütung für den in der Anlage erzeugten Strom, den KWK-Zuschlag.

Nach Ansicht des XI. Senats des BFH folgt aus einer bloßen Vergütungsregelung jedoch nicht, dass der Zahlende Empfänger einer Leistung ist. Der KWK-Zuschlag dient der finanziellen Förderung des Anlagenbetreibers aus energiepolitischen Gründen. Die Netzbetreiberin kann über den erzeugten Strom nicht verfügen, es erfolgt keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag. Auch der Anlagenbetreiber erhält durch den selbst verbrauchten Strom keinen verbrauchsfähigen Vorteil durch den Netzbetreiber.

Mit Urteil vom 11.5.2023 schließt sich der V. Senat des BFH der Begründung des XI. Senats an. Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral

verbrauchte Strom wird daher weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert.



**FAZIT:** Die Entscheidung ist für Betreiber von KWK-Anlagen, die den erzeugten Strom auch dezentral verbrauchen, wichtig – insbesondere wenn der Anlagenbetreiber den mit der Anlage erzeugten Strom nicht unternehmerisch, sondern hoheitlich nutzt und deshalb der Vorsteuerabzug aus der „fiktiven“ Rücklieferung nicht möglich ist. Diese Vorsteuerabzugsproblematik ist nun nicht mehr vorhanden. Es ist damit zu rechnen, dass das BMF den UStAE ändert.

## FÜR UNTERNEHMER

### Umsatzsteuerschuld bei Ausweis negativer Umsatzsteuerbeträge

Der Ausweis von negativen Rechnungsbeträgen und damit der einhergehende negative Umsatzsteuerausweis stellen einen gegenläufigen Zahlungsanspruch dar, wonach eine Schuld des Leistenden an den Leistungsempfänger vorliegt. Möglich ist hierbei die Leistungsabrechnung im Gutschriftenwege. Am 18.4.2023 nahm das Bundesministerium der Finanzen (BMF), z. T. entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), Stellung zur Frage der Entstehung einer Umsatzsteuerschuld bei unberechtigtem oder unrichtigem Ausweis negativer Umsatzsteuerbeträge.

Hat ein Unternehmer in einer Rechnung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (sog. unrichtiger Steuerausweis), schuldet er den Mehrbetrag. Wird ein Steuerbetrag ausgewiesen, obwohl der Unternehmer nicht zum Ausweis der Steuer berechtigt war (sog. unberechtigter Steuerausweis), schuldet er ebenfalls den ausgewiesenen Betrag. Fraglich ist, ob die Umsatzsteuer auch bei negativem Steuerausweis begründet werden kann.

Ausgehend von der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2019, in der eine Begründung einer Steuerschuld bei unberechtigt oder unrichtig ausgewiesenen Negativbeträgen ausgeschlossen wurde, nahm das

BMF am 18.4.2023 zu diesem Thema Stellung. Dabei sind folgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:

## 1. Abrechnung über eine Entgeltminderung

Der unzutreffende Ausweis einer Entgeltminderung durch ein Minuszeichen in einer Rechnung führt nicht zu einer Steuerschuld. Das BMF stellt klar, dass es sich bei dem Umsatzsteuerbetrag weder um einen unrichtig ausgewiesenen „Mehrbetrag“ noch um einen unberechtigt ausgewiesenen Betrag handelt, da es an einer Leistungsabrechnung fehlt. Dies entspricht der Auffassung des BFH.

## 2. Abrechnung über eine (angeblich) erbrachte Leistung

Rechnet der Leistende unberechtigt eine (angeblich) erbrachte Leistung ab und wird die Umsatzsteuer entsprechend als negativer Betrag in der Rechnung ausgewiesen, geht das BMF davon aus, dass Umsatzsteuer geschuldet wird. Der negative Ausweis stehe hier für eine Zahlungsverpflichtung und die Rechtsprechung des BFH sei daher nicht anzuwenden.

## 3. Abrechnung mittels Gutschrift

Bei Abrechnungen im Gutschriftenwege hält das BMF die Entscheidung des BFH ebenfalls für nicht anwendbar. Es geht von der Entstehung der Umsatzsteuerschuld aus, sofern in der Gutschrift die Umsatzsteuer unberechtigt ausgewiesen wird.

Zudem sind weitere Informationen zur Prüfung der Abrechnung über eine (angeblich) erbrachte Leistung oder über eine Entgeltminderung nur ergänzend heranzuziehen, wenn die Abrechnung darauf verweist. Diese Auffassung steht jedoch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) entgegen, nach welcher das Finanzamt sämtliche Unterlagen zu berücksichtigen hat, die zur Prüfung eines Sachverhalts zur Verfügung stehen.



**HINWEIS: Leistende und Leistungsempfänger sollten relevante Rechnungen und Gutschriften mit Ausweis von negativen Steuerbeträgen im Hinblick auf die obige Verwaltungsanweisung gründlich prüfen, um nicht beabsichtigte Umsatzsteuerzahlungen zu vermeiden. Fehlerhafte Abrechnungen sind regelmäßig zu korrigieren.**

## FÜR UNTERNEHMER

### Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften

**Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25.4.2023 erläutert die umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften, die ab dem 1.1.2020 gelten, und ändert insoweit den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Reihengeschäfte sind Lieferungen von Gegenständen, die nacheinander zwischen mehreren Unternehmern erfolgen, wobei die Gegenstände unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet werden.**

Das Schreiben enthält folgende wesentliche Aussagen:

- Bei der Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen in der Reihe ist grundsätzlich maßgeblich, durch wen die Beförderung oder Versendung erfolgt (sog. Transportverantwortlichkeit). Wenn diese durch einen Zwischenhändler erfolgt, wird sie grundsätzlich nur der Lieferung an ihn zugeordnet. Abweichend davon wird sie jedoch der Lieferung durch den Zwischenhändler zugeordnet, wenn dieser seinem Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung mitgeteilt hat, die ihm von dem europäischen Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände befördert oder versendet werden, erteilt wurde.
- Für die Verwendung der USt-IdNr. gelten folgende Grundsätze:
  - „Verwendung“ = positives Tun
  - bei Vertragsabschluss, spätestens bei Ausführung der Lieferung Dokumentation regelmäßig im Auftragsdokument
  - spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung
  - Möglichkeit der Dokumentation beim mittleren Unternehmer, dass erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwendet werden soll
  - im Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. nicht ausreichend
  - Aber: Ein positives Tun des Zwischenhändlers zur Verwendung der USt-IdNr. liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschnitt 3.14 Abs. 10 Satz 9 UStAE) auch dann vor, wenn dessen Leistungsempfänger (Erwerber) die Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen

Bezug objektiv nachvollziehbar vorgenommen hat und der Leistungsbezug vom Leistungsempfänger in zutreffender Weise erklärt worden ist, der Zwischenhändler seinen Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a Umsatzsteuergesetz [UStG]) nachgekommen ist und die Rechnung über die Lieferung einen Hinweis auf die USt-IdNr. des Leistungsempfängers, die in der Zusammenfassenden Meldung angegeben wurde, enthält.

- Die Zuordnung der Warenbewegung ist für die Beurteilung der einzelnen Lieferungen in der Reihe als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb maßgeblich. Die bewegte Lieferung ist eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Die übrigen Lieferungen in der Reihe sind steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Nur die bewegte Lieferung kann steuerfrei nach § 4 Nr. 1a oder b UStG sein.
- Die Zuordnung der Warenbewegung ist unabhängig davon, ob es sich um eine Beförderung oder eine Versendung handelt. Eine Versendung liegt vor, wenn ein Dritter (z.B. ein Spediteur) mit dem Transport beauftragt wird. Eine Beförderung liegt vor, wenn der Unternehmer oder sein Abnehmer den Transport selbst durchführt oder durchführen lässt.
- Das Schreiben enthält außerdem zahlreiche Beispiele und Anwendungsregelungen, die die umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften in verschiedenen Konstellationen veranschaulichen. Bei Reihengeschäften im Verhältnis zum Drittland gelten die Grundsätze entsprechend; es sind aber Besonderheiten zu beachten.
- Nichtbeanstandungsregelung: Für den Zeitraum bis zur Veröffentlichung des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn die Zuweisung der Transportverantwortlichkeit von den Beteiligten einvernehmlich abweichend von Abschnitt 3.14 Abs. 7 bis 11 UStAE bestimmt worden ist.



**FAZIT: Die Finanzverwaltung hat ihre Verwaltungsanweisungen zu den Reihengeschäften an die seit dem 1.1.2020 geltende Rechtslage angepasst, ist aber weitgehend bei der bisherigen Struktur verblieben. Durch die Änderungen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL,**

**Art. 36a) war eine Anpassung des UStG (Neueinfügung von § 3 Abs. 6a UStG) erforderlich, woraus sich notwendige Folgeänderungen in Abschnitt 3.14 UStAE ergaben. Das Schreiben dient daher zum einen der Umsetzung der EU-Richtlinie 2018/1910, die eine unionsrechtliche Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung beim Reihengeschäft im innergemeinschaftlichen Handel enthält, und zum anderen der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten, die durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entstanden sind.**

## FÜR UNTERNEHMER

### Weiterverkauf von Hotelkontingenten unterfällt den Sonderregelungen für Reiseleistungen (Margenbesteuerung)

**Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil vom 29.6.2023 (Rs. C-108/22) bestätigt, dass der Weiterverkauf von Hoteldienstleistungen auch dann der Margenbesteuerung unterliegt, wenn diese Dienstleistungen nicht mit zusätzlichen weiteren reisetypischen Leistungen verbunden sind.**

Für Reiseleistungen gelten in der Europäischen Union (EU) umsatzsteuerliche Sonderregelungen, die in Deutschland in § 25 Umsatzsteuergesetz (UStG) umgesetzt sind. Diese sehen die Margenbesteuerung von Reiseleistungen vor und gelten seit dem Jahressteuergesetz 2019 auch für Reiseleistungen, die gegenüber anderen Unternehmern erbracht werden. Sie gelten grundsätzlich für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, unabhängig vom eigentlichen Unternehmensgegenstand. Zudem sind Besonderheiten für die Bestimmung des Leistungsortes und Beschränkungen beim Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zu berücksichtigen.

Im Urteilsfall kaufte die Klägerin in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Beherbergungsleistungen in Hotels und anderen Einrichtungen mit ähnlicher Funktion ein und verkaufte diese Leistungen weiter an ihre Kunden. Diese waren ausschließlich Unternehmer. Je nach den Bedürfnissen und Erwartungen der Kunden beriet die Klägerin auch bei der Wahl der Unterkunft und war bei der Reiseplanung behilflich. In den meisten Fällen bot sie den Kunden jedoch keine Zusatzleistungen in Form von Reiseinformationsdiensten oder

Reiseberatung an. Der Preis für die weiterverkaufte Beherbergungsleistung umfasste die Kosten für den Erwerb der Beherbergungsleistung zuzüglich einer Transaktionsgebühr.

Der EuGH stellte fest, dass die Margenbesteuerung auch auf den bloßen Weiterverkauf von Hotelkontingenten anwendbar ist, ohne dass es hierzu noch weiterer zusätzlicher reisetypischer Leistungen bedarf.

Bereits mit Urteil vom 19.12.2018 (Rs. C-552/17) hatte der EuGH gleichlautend über die bloße An- und Vermietung von Ferienhäusern entschieden und bestätigt nun insofern seine Rechtsprechung.

Damit bestätigt der EuGH zudem auch die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung in Abschnitt 25.1 Abs. 1 Satz 6 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), wonach nur im Falle der Beherbergung eine Einzelleistung ausreicht, um in den Anwendungsbebereich der Margenbesteuerung zu fallen. Der Weiterverkäufer von Hoteldienstleistungen erbringt somit eine Reiseleistung i. S. d. § 25 UStG.

Zu beachten ist, dass § 25 UStG keine Sonderregelung für die Besteuerung von Reisebüros, sondern für die Besteuerung von Reiseleistungen ist. Dies gilt unabhängig vom eigentlichen Unternehmensgegenstand des Leistungserbringers. Die Regelung betrifft somit nicht nur klassische Reiseveranstalter, sondern z. B. auch konzerninterne Leistungsverrechnungen wie den Einkauf von Hotelleistungen durch eine Gesellschaft mit Weiterberechnung an eine Gruppengesellschaft.



**HINWEIS: Für Unternehmer, die Hotelzimmer ein- und verkaufen, ist die Umstellung auf ein Vermittlungsmodell der einzige Ausweg zur Vermeidung der Margenbesteuerung.**

## FÜR UNTERNEHMER MIT DEFIZITÄREN TÄTIGKEITEN

### Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei defizitären Tätigkeiten

**In zwei Urteilen vom 30.3.2023 verneint der Europäische Gerichtshof (EuGH) die Unternehmereigenschaft und damit auch den Vorsteuerabzug von zwei polnischen Gemeinden aufgrund der**

### **fehlenden Kostendeckung und der mangelnden Nachhaltigkeit der Tätigkeiten.**

Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen. Mangelt es an der Unternehmereigenschaft, unterliegen die Ausgangsleistungen zwar einerseits nicht der Umsatzsteuer, jedoch besteht auf der anderen Seite auch kein Recht auf Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen.

In der Praxis ist man folglich bisher davon ausgegangen, dass auch nicht kostendeckende Einrichtungen unternehmerisch tätig sein und damit ein Recht auf Vorsteuerabzug haben können, sofern zumindest eine Einnahmenerzielungsabsicht vorliegt.

Diese Sichtweise gilt es aufgrund der neuesten EuGH-Rechtsprechung nun zu hinterfragen. Den Urteilen liegen zwei Fälle aus Polen zugrunde. Im ersten Fall überließ die Gemeinde Photovoltaikanlagen an Grundstückseigentümer und erhob von diesen nur 25 % der Kosten. Die verbleibenden 75 % der Kosten erhielt die Gemeinde teils durch einen Zuschuss von Dritten, teils trug sie die Kosten selbst. Der zweite Fall lag ähnlich. Hier ließ eine polnische Gemeinde die Beseitigung von Asbest vornehmen, ohne dass sich die Grundstückseigentümer an den Kosten beteiligten, da die Gemeinde auf Zuschüsse zwischen 40 % und 100 % durch einen Umweltschutzfonds hoffte.

Nach einer umfassenden Beurteilung der Umstände des Einzelfalls kam der EuGH in beiden Fällen zunächst zwar zu dem Ergebnis, dass dem Grunde nach Leistungen gegen Entgelt und damit ein Leistungsaustausch zwischen den Gemeinden und den Grundstückseigentümern vorlag, da die Höhe des Preises bei einem Leistungsaustausch nicht relevant ist bzw. auch in den Zuschüssen Dritter ein Entgelt gesehen werden könne. Allerdings verneint der EuGH im Rahmen eines Fremdvergleichs in beiden Fällen die Nachhaltigkeit der Tätigkeiten und damit im Ergebnis die Unternehmereigenschaft und den Vorsteuerabzug der Gemeinden. Ein fremder Dritter hätte so nicht agiert. Dies begründet der EuGH im Falle der Überlassung der Photovoltaikanlagen damit, dass die Leistungen nicht wiederkehrend erbracht wurden. Im Falle der Asbestbeseitigung argumentiert der EuGH, dass zudem weder Kunden gesucht noch eigenes Personal eingestellt wurde und darüber hinaus keine Einnahmenerzielungsabsicht vorlag, sofern die Gemeinde lediglich auf spätere Zuschüsse hoffte.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte hingegen bei defizitärem Handeln bisher die Unternehmereigenschaft grundsätzlich bejaht. Vorsicht galt bislang nur bei einer Asymmetrie zwischen Betriebskosten und den Einnahmen oder bei symbolischen Entgelten. Fraglich ist, wie der BFH bei künftigen Verfahren vor dem Hintergrund der neuesten EuGH-Entscheidungen urteilen und ob er seine bisher tendenziell eher großzügige Rechtsprechung korrigieren wird. Auch ist noch offen, ob und wie sich die Finanzverwaltung zu den beiden Urteilen äußern wird. Für die Praxis gilt es daher künftig, bei defizitärem Handeln darauf zu achten, den Vorsteuerabzug durch entsprechende Maßnahmen nicht zu verlieren.



**HINWEIS:** Obwohl die beiden Urteile zu Einrichtungen des öffentlichen Bereichs ergangen sind, sind die Grundsätze auch für Fälle außerhalb des öffentlichen Bereichs zu beachten.

## FÜR LADESÄULENBETREIBER

### **EuGH: Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Aufladens von Elektrofahrzeugen (E-Charging)**

**Die umsatzsteuerliche Behandlung des Ladens von Elektrofahrzeugen ist seit vielen Jahren mit ungeklärten Rechtsfragen verbunden, weshalb sich der EU-MwSt-Ausschuss bereits mehrfach mit diesem Themengebiet befassen musste. Die Leitlinien des Ausschusses sind allerdings nicht rechtsverbindlich (binden weder EU-Kommission noch Mitgliedstaaten), und die deutsche Finanzverwaltung äußerte sich darüber hinaus noch nicht zum E-Charging. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) stellte mit seinem Urteil vom 20.4.2023 nun endlich – auch für Deutschland – verbindlich klar, dass unmittelbar vom Ladesäulenbetreiber bezogene Leistungsbündel eine einheitliche Stromlieferung darstellen.**

Bereits im Jahr 2019 kam der EU-MwSt-Ausschuss einstimmig zu der Auffassung, dass das vom Ladesäulenbetreiber (Charge Point Operator [CPO]) unmittelbar – ohne Zwischenschaltung eines E-Mobility Providers (EMP) – erbrachte Leistungsbündel als eine einheitliche Leistung „Stromlieferung“ des CPO an den E-Auto-Fahrer zu werten ist.

Auch in dem dem EuGH-Urteil vom 20.4.2023 zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um einen Ladesäulenbetreiber, der den E-Auto-Fahrern unmittelbar ein umfangreiches Leistungspaket (bestehend sowohl aus CPO- als auch aus EMP-Leistungen) anbietet, das er in Abhängigkeit von der Ladezeit zu einem einheitlichen Preis abrechnet. In seiner Entscheidung wertet der EuGH das Leistungspaket als komplexe einheitliche Leistung, bei der die Übertragung von Elektrizität an die Batterie eines Elektrofahrzeugs charakterbestimmend ist und sich als Lieferung von Strom darstellt.

Als unselbstständige Nebenleistungen sind zum einen solche Dienstleistungen zu werten, die notwendigerweise mit der Vermarktung der Stromlieferung, mit der Gewährung des Zugangs zu der Ladevorrichtung sowie mit der notwendigen technischen Unterstützung einhergehen. Zum anderen zählt hierzu nach EuGH-Auffassung auch die Bereitstellung von IT-Anwendungen (Apps), „die es dem betreffenden Nutzer ermöglichen, einen Anschluss zu reservieren, den Umsatzverlauf einzusehen und Guthaben für die Bezahlung der Aufladungen zu erwerben“. Schließlich kommt es für die Beurteilung als einheitliche Leistung „Stromlieferung“ nach dem EuGH auch nicht darauf an, wonach sich das Entgelt bemisst, etwa weil bei der Bemessung nicht nur die übertragene Strommenge, sondern auch die Abstellzeit während des Aufladens mit einbezogen wird.

Die EuGH-Rechtsprechung steht im Gleichklang mit der in den Leitlinien des EU-MwSt-Ausschusses zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung und trägt insoweit zur Rechtssicherheit – auch in Deutschland – bei. Aus deutscher Sicht ist die CPO-Lieferung von nun an als am Ort der Ladesäule ausgeführt zu betrachten, von wo aus der Nutzer (E-Auto-Fahrer) den Strom verbraucht.

Andere Fragen bleiben weiterhin ungeklärt, etwa wie die Leistungsbeziehungen bei den üblichen Wertschöpfungsketten unter Einbezug eines zwischengeschalteten EMP jeweils umsatzsteuerlich zu beurteilen sind.



**FAZIT:** Das EuGH-Urteil schafft erste Rechtssicherheit in einfach gelagerten E-Charging-Konstellationen, bei denen das unmittelbar vom CPO erbrachte Leistungsbündel nunmehr unabhängig von der Abrechnungsmodalität als eine einheitliche Leistung (Stromlieferung) zu sehen ist, lässt aber weiterhin Fragen ungeklärt, etwa wie bei Einbezug eines EMP die jeweiligen Leistungen zu bewerten sind.

## FÜR UNTERNEHMER IM BAUGEWERBE

### Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

**Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 27.1.2023 das Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft aktualisiert. Das Merkblatt soll Unternehmer über die Grundsätze zur Umsatzsteuerung von Bauleistungen informieren.**

Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer. Bei einigen Ausnahmetatbeständen geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über. Steuerpflichtige Bauleistungen, die von einem im Inland ansässigen Unternehmer ausgeführt werden, können die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger begründen, wenn dieser nachhaltig Bauleistungen erbringt.

Das Merkblatt gilt insbesondere für Unternehmer, die Umsätze ausführen, für die die Steuerschuldnerschaft nicht auf den Leistungsempfänger übergeht.

Es behandelt übersichtlich die für die Bauwirtschaft relevanten Bereiche wie die Abgrenzung der Werklieferungen von den Werkleistungen, Teilleistungen, Entstehung der Steuer, Ermittlung des Entgelts und die Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug.

Mit dem Schreiben vom 27.1.2023 wurde die Fassung des Merkblatts aus dem Jahr 2009 aktualisiert. Inhaltlich entsprechen die Ausführungen überwiegend den im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) enthaltenen Grundsätzen der Finanzverwaltung.

So enthält das neue Merkblatt eine dem UStAE entsprechende Definition der Werklieferung. Eine Werklieferung liegt danach vor, wenn der Unternehmer für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür selbst beschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Beistellungen des Auftraggebers nehmen dabei nicht am Leistungsaustausch teil, das gilt jedoch nicht für die Bauleistungsversicherung.

Auch für die Teilleistung enthält das Merkblatt eine aktualisierte Begriffsbestimmung. Hiernach sind Teilleistungen wirtschaftlich abgrenzbare Teile, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet

werden. Sie sind wie Werklieferungen bzw. Werkleistungen Teile einer Leistung mit kontinuierlichem, sich fortsetzendem Charakter, für die das Entgelt gesondert vereinbart und abgerechnet wird.

Weitere Änderungen betreffen im Wesentlichen Erläuterungen zum Leistungszeitpunkt in der Insolvenz und allgemeine Ausführungen zur Istversteuerung sowie zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.



**FAZIT: Das Schreiben vom 27.1.2023 aktualisiert das Schreiben aus dem Jahr 2009. Daher bestand dringend Anpassungsbedarf. Auch wenn gewisse Inhalte des Merkblatts bereits im UStAE enthalten sind, enthält es dennoch wichtige Leitlinien, Abgrenzungsmerkmale und einen Teilleistungskatalog, die für die Anwender aus der Bauwirtschaft sehr hilfreich sein können.**

## FÜR UNTERNEHMER MIT B2C-LEISTUNGEN

### Keine Steuerschuld aufgrund unrichtigen Steuerausweises bei Rechnungen an Endverbraucher

**Mit Urteil vom 8.12.2022 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass der zu Unrecht in Rechnung gestellte Teil der Mehrwertsteuer nicht geschuldet wird, soweit die Dienstleistung an einen Endverbraucher erbracht wurde. Der Endverbraucher darf jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein.**

Stellt ein Unternehmer Rechnungen mit unrichtig bzw. unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer aus, wird diese vom Steuerschuldner in voller Höhe geschuldet.

Zur Korrektur ist dann u. a. die Erstellung einer geänderten Rechnung erforderlich. Insbesondere bei einem umfangreichen B2C-Geschäft ist dies jedoch regelmäßig mit sehr hohem Aufwand verbunden und z. T. gar nicht darstellbar. Anders als bei Lieferungen oder Leistungen an andere Unternehmen hat ein Endverbraucher kein Recht auf Vorsteuerabzug. Es besteht daher keine Gefahr, dass ein unrichtiger Steuerausweis zu unberechtigtem Vorsteuerabzug führt.

Im entschiedenen Fall des EuGH ging es um die Frage der Steuerschuld bei Leistungen an Endverbraucher.

Der Rechtsstreit ist durch eine in Österreich ansässige P-GmbH entstanden. Die P-GmbH betreibt einen Indoor-Spielplatz. Die Leistungen unterliegen unstrittig dem ermäßigten Steuersatz von 13 % in Österreich. Fehlerhaft wurde an die Kunden der Regelsteuersatz in Höhe von 20 % berechnet und auch in voller Höhe an das Finanzamt abgeführt. Die Kunden der P-GmbH sind Endverbraucher und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der EuGH entschied, dass ein zu hoher Mehrwertsteuerbetrag nicht geschuldet wird, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen werden kann. Diese Entscheidung hat Auswirkungen auf § 14c Umsatzsteuergesetz (UStG) – Steuerschuld bei unrichtigem/unberechtigtem Umsatzsteuerausweis –, der insoweit deutlich strenger als Unionsrecht ist. Nach EuGH-Rechtsprechung muss in diesen unstrittigen Fällen keine Rechnungskorrektur und keine Rückzahlung des zu viel vereinnahmten Steuerbetrages vorgenommen werden.

In der Praxis wird fraglich sein, wie weitreichend das Urteil angewendet werden kann, denn in vielen Fällen zählen zu den Rechnungsempfängern auch Unternehmer, sodass es nur schwer gelingen wird, die unzweifelhafte Gefährdung des Steueraufkommens zu bestätigen. Die Generalanwältin des Verfahrens schlug in ihrem Schlussantrag für solche Fälle eine Aufteilung im Wege der Schätzung vor. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung eine solche Umkehr der Beweislast anerkennen wird. Ein Versuch sollte jedoch in jedem Fall erfolgen.

» **FAZIT: Bei eindeutigen Fällen, in denen unzweifelhaft nachgewiesen werden kann, dass der Leistungsempfänger stets ein Endverbraucher ohne Vorsteuerabzug war und keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht, „bereichert“ sich nicht der Staat, sondern der sich „irrende“ Steuerpflichtige. Es bleibt folglich mit Spannung abzuwarten, wie der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung dieses EuGH-Urteil umsetzen werden.**

## FÜR VERMIETER UND MIETER

### **BFH-(Folge-)Urteil: Einheitliche Behandlung der Vermietung von Immobilien samt Betriebsvorrichtungen statt Aufteilungsgebot**

**Bereits mit Datum vom 4.5.2023 entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH), dass in bestimmten Fällen das Aufteilungsgebot dem Grundsatz der einheitlichen Leistung weichen muss. Dieser Sichtweise schloss sich nunmehr der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Beschluss vom 17.8.2023 an und gibt seine bisherige Rechtsprechung auf.**

Im Urteilsfall verpachtete die Klägerin ein Gebäude samt Betriebsvorrichtungen (ein Stallungsgebäude samt Vorrichtungen und Maschinen, die speziell der Aufzucht von Puten dienten) gegen ein einheitliches Entgelt. Diese Vorrichtungen waren für die dauerhafte Nutzung fest in die Immobilie eingebaut und expliziter Bestandteil des Pachtvertrags zwischen den Parteien.

Der Verpächter ging von einer einheitlichen steuerfreien Leistung aus, während die Finanzverwaltung eine Aufteilung der Leistungen in eine Vermietung eines Gebäudes (umsatzsteuerfrei) und in die Vermietung sog. Betriebsvorrichtungen (umsatzsteuerpflichtig) annahm.

Der EuGH beschäftigte sich zunächst mit der Frage der Einheitlichkeit der Leistung: Im Falle einer Vielzahl mehrerer Einzelleistungen sei im ersten Schritt zu prüfen, ob bezüglich dieser eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei oder ob vielmehr einzelne, voneinander losgelöste Leistungen vorlägen und als solche abzurechnen seien.

Liegt wirtschaftlich eine einheitliche Leistung vor, die sich aus mehreren eng miteinander verwobenen Einzelleistungen zusammensetzt, kommt eine Aufspaltung immer dann nicht infrage, wenn sie wirklichkeitsfremd ist und somit vielmehr von einer Haupt- und einer oder mehreren Nebenleistungen auszugehen ist. Letztere liegen immer dann vor, wenn sie ohne die entsprechende Hauptleistung keinen Zweck haben. In diesen Fällen teilt die Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Der BFH schloss sich der Sichtweise des EuGH vollumfänglich an und entschied zugunsten des Ver-

pächters. Damit stellte er fest, dass die Vermietung eines Gebäudes zu gewerblichen Zwecken einschließlich der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen – entgegen seiner bisherigen Sichtweise – als einheitliche Leistung anzusehen sei.



**FAZIT: Das Urteil des BFH hat erhebliche Auswirkungen auf die deutsche Immobilienwelt – insbesondere auf die Behandlung der Vermietung von Gebäuden (inkl. Betriebsvorrichtungen). Im ersten Schritt ist somit künftig immer die Einheitlichkeit der Leistungen zu hinterfragen. Sollte diese gegeben sein, wovon in derartigen Fällen auszugehen ist, ist zu prüfen, ob die umsatzsteuerliche Behandlung bei vorhandenen Mietverträgen korrekt ist. Mit diesem Themenkomplex könnten grundsätzlich auch Vorsteuerkorrekturen einhergehen, wenn in Annahme eines Aufteilungsgebotes die Vorsteuer aus Betriebsvorrichtungen gezogen wurde!**

## FÜR ALLE UNTERNEHMER

### **Wachstumschancengesetz: Verpflichtende Einführung der E-Rechnung**

**Die bedeutsamste relevante Änderung des Regierungsentwurfes eines Wachstumschancengesetzes im Bereich der Umsatzsteuer ist die Einführung der verpflichtenden elektronischen Rechnung (E-Rechnung) im B2B-Bereich.**

#### **Hintergrund:**

Auf Grundlage der aktuellen Fassung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) ist in § 14 Umsatzsteuergesetz (UStG) bislang der Vorrang der Papierrechnung vor der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) geregelt. Ausstellung und Empfang einer E-Rechnung sind nur vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers möglich.

Im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age“ (ViDA) der EU-Kommission ist die verpflichtende Verwendung der E-Rechnung die Vorstufe für die zu einem späteren Zeitpunkt einzuführende Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung (Meldesystem), das u. a. die bisherigen Zusammenfassenden Meldungen (ZM) ersetzen soll.

Die Europäische Union (EU) hat Deutschland ermächtigt, die Einführung der verpflichtenden elektronischen Rechnung auf nationaler Ebene auf den 1.1.2025 vorzuziehen. Auf EU-Ebene ist die Einführung für das Jahr 2028 geplant.

#### **Was ändert sich?**

In Umsetzung dieser Ermächtigung sind Unternehmer für ihre steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, wenn diese Umsätze an andere im Inland ansässige Unternehmer erbringen. Umsätze an ausländische Unternehmer und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung nicht betroffen.

Zukünftig ist zwischen einer E-Rechnung und einer sonstigen Rechnung zu unterscheiden. Dazu wird die E-Rechnung neu definiert. Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird, das ihre elektronische Verarbeitung ermöglicht, gilt als elektronische Rechnung. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, werden unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnung“ zusammengefasst. Eine per E-Mail versandte PDF-Rechnung gilt demnach nicht als E-Rechnung.

#### **Was gilt als E-Rechnung?**

Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass die E-Rechnung der Norm CEN-Format EN 16931 entsprechen soll. Daneben soll es möglich sein, individuell ein anderes elektronisches Verfahren zu vereinbaren, sofern die vorgegebenen Daten extrahiert werden können.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in einem Schreiben vom 2.10.2023 an die Verbände bestätigt, dass folgende Formate die Anforderungen des CEN-Formats EN 16931 erfüllen:

- Die XRechnung ist ein Format, das u. a. bereits im öffentlichen Auftragswesen zum Einsatz kommt.
- Das ZUGFeRD-Format ist eine Kombination aus PDF-Dokument und XML-Datei (ab Version 2.0.1).
- Andere Rechnungsformate, die nicht explizit in dem Schreiben genannt werden, können jedoch grundsätzlich die Anforderungen erfüllen.
- EDI-Verfahren in weiterentwickelter Form: Laut BMF wird aktuell an einer Lösung gearbeitet, die die Weiternutzung der EDI-Verfahren auch

unter dem künftigen Rechtsrahmen so weit wie möglich sicherstellen soll. Dass mit der Einführung des transaktionsbezogenen Meldesystems an bestimmten EDI-Verfahren noch technische Anpassungen vorgenommen werden müssen, kann zum derzeitigen Zeitpunkt nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

## Persönlicher Anwendungsbereich – wer ist betroffen?

Die E-Rechnung betrifft nur Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) zwischen Unternehmern (B2B). Weiterhin müssen leistender Unternehmer und Leistungsempfänger im Inland ansässig sein. Eine umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland ohne gleichzeitige Ansässigkeit löst demnach keine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung aus.

## Ab wann gilt die E-Rechnungspflicht?

Die Verpflichtung gilt grundsätzlich ab dem 1.1.2025, greift de facto aber erst später ab dem 1.1.2027:

- Für alle Unternehmen sind sonstige Rechnungen bis zum **31.12.2026** zulässig. Bis dahin ist die vorherige Zustimmung des Empfängers weiterhin erforderlich.
- Diese Übergangsregelung wird für kleinere Unternehmen bis zum **31.12.2027** erweitert. Kleinere Unternehmen sind Unternehmen mit einem Gesamtumsatz bis zu 800.000 € im vorangegangenen Kalenderjahr.
- Die Übermittlung über das jetzige **EDI-Verfahren** bleibt bis zum **31.12.2027** zulässig. Der Empfänger muss in diesem Fall zustimmen.
- Ausnahmen sind weiterhin für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise zulässig. Aus Vereinfachungsgründen können Rechnungen für Beträge bis 250 € und Fahrausweise weiterhin in allen Formaten ausgestellt werden.

Wichtig zu erwähnen ist jedoch, dass Unternehmen bereits ab dem 1.1.2025 in der Lage sein müssen, die E-Rechnungen zu empfangen. An dieser Stelle gibt es bisher keine Übergangsregelungen.

**EMPFEBLUNG:** Für den Fall, dass die Regelungen des Entwurfs auch noch – unverändert – in der finalen Gesetzesfassung enthalten sein

werden, sollte die Umstellung der ERP-Systeme auf E-Rechnungen in Unternehmen frühzeitig angegangen werden, da je nach Systemlandschaft erhebliche Anstrengungen zu erwarten sind. Andererseits lassen sich in vielen Fällen auch Effizienzsteigerungen durch die Einführung von E-Rechnungen erzielen.

## FÜR HOLDINGGESELLSCHAFTEN

### BFH: Kein Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Gesellschafterbeiträgen – Neue Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Der Vorsteuerabzug für Holdinggesellschaften ist durch die bisherige Rechtsprechung konkretisiert worden. Mit Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Gesellschafterbeiträgen wurde der Vorsteuerabzug für eine Holdinggesellschaft im konkreten Fall versagt. Die sich aus der Rechtsprechung ergebenden Grundsätze sind für den Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften zu beachten.

In seinem Urteil vom 15.2.2023 versagt der BFH als Folgeentscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) den Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen einer Holdinggesellschaft. Die Holdinggesellschaft erbrachte neben entgeltlichen Leistungen auch nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge in Form von eingekauften Dienstleistungen an Tochterunternehmen. Der Vorsteuerabzug für die konkret mit den Gesellschafterbeiträgen zusammenhängenden Eingangsleistungen war strittig. Die Tochterunternehmen selbst waren nicht zum Vorsteuerabzug aus den Leistungen berechtigt, da sie steuerfreie Umsätze erbrachten.

Der unentgeltliche Gesellschafterbeitrag sei als nicht steuerbarer Vorgang zu sehen. Davon ausgehend prüfte der BFH den Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Grundsätzen. Der BFH erkannte zwar die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft an, kam aber zu dem Schluss, dass die Eingangsleistungen gerade nicht für das eigene Unternehmen bezogen wurden. Sie stünden nicht im direkten Zusammenhang mit eigenen steuerpflichtigen Leistungen, sondern mit dem geschuldeten Gesellschafterbeitrag. Die Eingangsleistungen seien nicht in den Preis von eige-

nen umsatzsteuerpflichtig erbrachten Leistungen der Holdinggesellschaft eingegangen. Sie gehörten auch nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft. Vielmehr sah der BFH die Eingangsleistungen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit Umsätzen Dritter.

Der BFH stellt in seinem Urteil heraus, dass der Vorsteuerabzug in diesem Fall unabhängig davon zu versagen ist, ob die Tochtergesellschaft steuerfreie oder steuerpflichtige Umsätze erbringt. Dies wurde durch den EuGH weniger eindeutig formuliert.

Für den Vorsteuerabzug sind nach Ansicht des BFH die tatsächliche Verwendung und der Entstehungsgrund wesentliches Kriterium zur Prüfung, ob Leistungen für das eigene Unternehmen bezogen werden. Dadurch ergänzt der BFH die bisherige Rechtsprechung zu Führungsholdings.

» **EMPFEHLUNG:** Bei der Frage des Vorsteuerabzugs von Eingangsleistungen der Holdinggesellschaften ist insbesondere der Bezug für das eigene Unternehmen der Holdinggesellschaften genau zu prüfen. Werden Leistungen bezogen, die direkt einer Tochtergesellschaft unentgeltlich zugutekommen, dürfte nach dem nun vorliegenden Urteil kein Vorsteuerabzug mehr möglich sein – egal ob die Ausgangsleistungen der Tochtergesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht. Wir empfehlen, die bisherige Handhabung zu überprüfen und bei Bedarf den bereits erfolgten Vorsteuerabzug zu korrigieren.

## FÜR EIGENTÜMERMGEINSCHAFTEN

### Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein umsatzsteuerlicher Unternehmer

Der Bundesfinanzhof (BFH) hält an seiner Rechtsprechung fest, wonach eine Bruchteilsgemeinschaft keine Leistungen gegen Entgelt erbringen kann.

Der V. Senat des BFH hat in einem aktuellen Beschluss erneut bekräftigt, dass er an seiner Rechtsprechung aus 2018 und 2020 festhält, wonach eine Bruchteilsgemeinschaft keine Leistungen gegen Entgelt erbringen kann.

Der BFH führt aus, dass eine Bruchteilsgemeinschaft – im Gegensatz zu ihren Teilhabern (Miteigentümern) – weder in der Lage ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit in eigenem Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung auszuüben, noch kann die Bruchteilsgemeinschaft ein mit dieser Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko tragen. Der BFH sieht sich insbesondere durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) bestätigt, die genau diese Kriterien anwendet, um die Frage zu klären, wer eine entgeltliche Leistung erbracht hat und wer diese selbstständig ausübt.

Aufgrund der zwei oben genannten Urteile aus 2018 und 2020 sah sich der Gesetzgeber dazu gezwungen, § 2 Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ab dem 1.1.2023 dahin gehend zu ergänzen, dass eine Unternehmereigenschaft selbst dann vorliegt, wenn nach anderen Vorschriften eine Rechtsfähigkeit nicht gegeben ist. Dies bedeutet, dass einer Bruchteilsgemeinschaft entgegen der Rechtsprechung des V. Senats des BFH die Unternehmereigenschaft per Gesetz und nach Auffassung der Finanzverwaltung zusteht.

Obwohl der BFH in seinem Beschluss vom 28.8.2023 diese Frage nicht beantworten musste, sah er sich offensichtlich gezwungen, dem deutschen Gesetzgeber zu dieser Gesetzesanpassung noch einen Hinweis zu erteilen. Der BFH führte aus, dass selbst diese gesetzliche Ergänzung ihn nicht dazu veranlassen werde, zukünftig anders zu entscheiden. Er werde auch in Zukunft einer richtlinienkonformen Auslegung des UStG entsprechend den Vorgaben des EuGH folgen und demnach einer Bruchteilsgemeinschaft aus den genannten Gründen keine Unternehmereigenschaft zugestehen.

» **FAZIT:** Die Frage, ob eine Unternehmereigenschaft einer Bruchteilsgemeinschaft vorliegt oder nicht, wird demnach wohl auch in Zukunft unterschiedlich von Rechtsprechung und Gesetzgeber/Finanzverwaltung gehandhabt werden. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber auf das erneute Urteil des BFH reagiert. Die aktuell unterschiedlichen Ergebnisse erleichtern die tägliche Praxis jedoch nicht.

## FÜR UNTERNEHMER

### Auslegung der 110-€-Freigrenze beim Vorsteuerabzug

**Der Bundesfinanzhof (BFH) stellt durch eine Klageabweisung fest, dass es keinen Vorsteuerabzug für Betriebsveranstaltungen gibt, wenn die 110-€-Freigrenze überschritten worden ist. Ebenfalls stellt der BFH fest, dass bei einheitlichen Leistungen die Kosten nicht aufgeteilt werden dürfen, um innerhalb dieser Freigrenze zu bleiben.**

Veranstaltet der Arbeitgeber eine Betriebsveranstaltung und übernimmt dabei die Kosten für die Arbeitnehmer, ist diese Zuwendung bis zu einem Freibetrag von 110 € (inkl. Umsatzsteuer) pro Person je Feier (maximal zwei Veranstaltungen pro Jahr) lohnsteuerfrei. Darüber hinaus liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Da umsatzsteuerlich jedoch eine **Freigrenze** und **kein Freibetrag** in entsprechender Höhe besteht, ist bei Überschreiten der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen in Gefahr. Bei einem Betrag von über 110 € wird von einer ausschließlich privaten Veranlassung ausgegangen, wodurch der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden kann. Dieses bestätigte der BFH mit Urteil vom 10.5.2023 erneut.

Ein Kläger beantragte einen Vorsteuerabzug für die Kosten einer Weihnachtsfeier, die als Kochevent stattfand. Die Kosten für das Event lagen bei 145,77 € pro Person. Der Kläger forderte, dass auch wenn die Freigrenze von 110 € pro Person überschritten sei, der Vorsteuerabzug erfolgen könne.

Das Finanzamt lehnte dies mit der Begründung ab, dass ein betriebliches Event überwiegend durch den privaten Bedarf veranlasst sei, wenn die Freigrenze überschritten werde. Weiterhin gelte in dem Fall, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug und auch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe entfallen. Das Finanzgericht bestätigte die Aussagen des Finanzamts.

Dagegen wendete sich der Kläger mit der Begründung, dass eine Verletzung des materiellen Rechts vorliege. In der Folge teilte er die Rechnung auf, und zwar in Kosten, die rein der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen sind (Miete, Personalkosten zur Verbesserung des Ambiente), und solche, die rein für das Mitarbeiterereignis angefallen sind. In dieser Berechnung wird

die Freigrenze von 110 € unterschritten. Diese Argumentation wurde seitens des BFH zurückgewiesen, da es sich bei dem Kochevent um ein Gesamtpaket handele, bei dem es nicht zulässig sei, die Kosten aufzuteilen. Zuletzt erläuterte der BFH klarstellend, dass die Kosten für ein Firmenevent auf die anwesenden Teilnehmer und nicht auf die angemeldeten Beschäftigten aufgeteilt werden müssten.

Der BFH hebt in der Entscheidung ebenfalls hervor, dass Kochevents oder ähnliche Events, die als Teambuilding-Maßnahmen bekannt sind, insbesondere dem Interesse der Mitarbeiter dienen und somit das Unternehmensinteresse hinter dem Interesse der Mitarbeiter zurückbleibe.

Die Unterscheidung von Freigrenze und Freibetrag hat in der Praxis eine große Relevanz. Im Unterschied zum Freibetrag werden Aufwendungen nicht nur mit dem die Freigrenze überschreitenden Betrag, sondern als Gesamtaufwendungen der Rechtsfolge unterworfen. Insbesondere ist hier die unterschiedliche Behandlung auf lohnsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Ebene zu beachten.



**HINWEIS: Um zu gewährleisten, dass der Vorsteuerabzug aus entsprechenden Eingangsleistungen eines Mitarbeiterereignisses möglich ist und auch kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt, darf die Freigrenze in Höhe von 110 € (inkl. Umsatzsteuer) nicht überschritten werden.**

## FÜR UNTERNEHMER

### BFH: Vorsteuerabzug und private Verwendung eines Pkw

**Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29.9.2022 (V R 29/20) befasst sich mit der Frage, ob eine Ehefrau, die einen Pkw an ihren freiberuflich tätigen Ehemann vermietet, aus dem Erwerb des Fahrzeugs einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Außerdem geht es um die Besteuerung der privaten Verwendung des vermieteten Pkw durch den Vermieter-Ehegatten.**

Der BFH hat entschieden, dass der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Überlassung an den freiberuflich tätigen Ehegatten eine unternehmerische (wirtschaftliche)

Tätigkeit begründen kann, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Vorsteuerabzug des Vermieters eines Pkw ist nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich. Dies gilt bei einer Vermietung unter Ehegatten jedenfalls für die Vermietung von Pkws, die nicht dem unmittelbaren Familienbedarf dienen.

Der BFH hat weiterhin entschieden, dass einer Besteuerung der privaten Verwendung des vermieteten Pkw durch den Vermieter-Ehegatten eine vertraglich geregelte Vollvermietung an den anderen Ehegatten nicht entgegensteht. Der Vermieter-Ehegatte muss daher die private Nutzungsentnahme nach der sog. 1%-Regelung versteuern, wenn er das Fahrzeug auch privat nutzt oder ihm die private Nutzung nicht ausdrücklich untersagt ist.

Der BFH hat damit die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg aufgehoben, das die Klage der Ehefrau auf Vorsteuerabzug abgewiesen und die Revision zugelassen hatte. Das FG hatte angenommen, dass die Vermietung des Pkw an den Ehemann ein Scheingeschäft darstelle und daher keine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Außerdem hatte es eine private Nutzungsentnahme durch den Vermieter-Ehegatten verneint, da dieser das Fahrzeug nur seinem Ehemann zur Verfügung gestellt habe.

Die Sache wurde an das FG Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Das FG muss nun noch klären, ob die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Einzelfall erfüllt sind und ob der Vermieter-Ehegatte das Fahrzeug tatsächlich privat genutzt hat oder ihm dies verboten war.



**FAZIT: Das Urteil des BFH ist für alle Fälle von Bedeutung, in denen ein Ehegatte einen Pkw an seinen freiberuflich tätigen Ehepartner vermietet und dabei sowohl den Vorsteuerabzug als auch die Besteuerung der privaten Verwendung berücksichtigen muss. Es stellt klar, dass eine solche Vermietung grundsätzlich möglich ist, wenn sie ernsthaft und marktüblich erfolgt und nicht dem unmittelbaren Familienbedarf dient. Es zeigt aber auch, dass der Vermieter-Ehegatte die private Nutzungsentnahme nicht einfach durch eine vertragliche Vereinbarung ausschließen kann, sondern diese nach objektiven Kriterien beurteilt werden muss.**

## FÜR VERMIETER

### Investitionskostenzuschüsse des Vermieters an den Mieter

#### Wann führt die Zahlung eines Investitionskostenzuschusses des Vermieters an den Mieter zu einem Leistungsaustausch?

Mit dieser Frage hatte sich kürzlich das Finanzgericht (FG) Saarland zu beschäftigen. Es musste darüber entscheiden, wann ein Investitionskostenzuschuss eines Vermieters an den Mieter zu einem Leistungsaustausch führt. Die Klägerin (Vermieterin) begehrte in diesem Verfahren den Vorsteuerabzug aus einem durch den Mieter in Rechnung gestellten Investitionskostenzuschuss und beantragte hilfsweise die Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für bereits erhaltene Mieten.

Im Ergebnis versagte das FG Saarland mit Urteil vom 14.6.2023 (1 K 1264/19) den Vorsteuerabzug aus dem Investitionskostenzuschuss, da dieser ohne Gegenleistung gezahlt wurde. Das FG stellte zwar fest, dass der Investitionskostenzuschuss wirtschaftlich betrachtet im Zusammenhang mit den Mieteinnahmen steht. Dies würde grundsätzlich dazu führen, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) infrage käme. Da aber die Klägerin die zu hohe Umsatzsteuer auf die (ungekürzten) Mieteinnahmen in Rechnung gestellt und offen ausgewiesen hatte, schuldet die Klägerin die Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG setzt eine bereits erbrachte Leistung voraus. Dies war im Rechtsstreit nicht gegeben, da der Investitionskostenzuschuss im Vorhinein gewährt wurde. Damit konnte dem (hilfsweise) gestellten Antrag auf Reduzierung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht entsprochen werden.

Die reine Bezeichnung der Zahlung als Investitionskostenzuschuss und der Ausweis der Umsatzsteuer begründen für sich keinen Leistungsaustausch. Es muss vielmehr der Zuschuss mit einer Verpflichtung des Mieters einhergehen. Im Urteilsfall lag dem anlässlich des Abschlusses einer Nachtragsvereinbarung zum Mietvertrag vom Vermieter an den Mieter gezahlten Investitionskostenzuschuss keine besondere Gegenleistung des Mieters zugrunde. Daher konnte der Vermieter die in der Rechnung des Mieters über den Zuschuss gesondert ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen.

Das FG Saarland gibt in seinem Urteil noch Hinweise darauf, wann es sich bei Zahlungen zwischen Vermieter und Mieter um einen Leistungsaustausch handelt. Dies kann – neben dem Eingehen des Mietvertrags – der Fall sein, wenn es sich bei dem Mieter um einen Prestigemieter handelt, der weitere Mieter anzieht. Denn dann erbringt der Mieter gegenüber dem Vermieter eine steuerpflichtige Werbeleistung. In jedem Fall muss es sich beim Leistungsbezug des Vermieters um einen verbrauchbaren Vorteil im Sinne des Mehrwertsteuerrechts handeln. Die bloße Verpflichtung, Mieter zu werden oder Mieter zu bleiben, stellt jedenfalls keinen verbrauchsfähigen Vorteil dar.

Bei Erstattung von Aufwendungen des Mieters aufgrund von Ausbauten, Umbauten und Einbauten durch den Vermieter handelt es sich um einen Leistungsaustausch im Rahmen von Werklieferungen des Mieters, sofern der Mieter dem Vermieter nicht nur das zivilrechtliche Eigentum überträgt, sondern auch einen vom Vermieter tatsächlich genutzten wirtschaftlichen Vorteil zuwendet.



**FAZIT: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Zahlungen zwischen Mieter und Vermieter neben dem Mietzins ist äußerst komplex und erfordert volle Aufmerksamkeit, denn eine Fehlbeurteilung kann zu erheblichen finanziellen Nachteilen führen. Gerade im Bereich von Mietereinbauten, die nicht unmittelbar der Funktionsfähigkeit des Gebäudes dienen, kann nur einzelfallbezogen beurteilt werden, ob dem Vermieter bereits im Zeitpunkt des Einbaus ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wurde.**

---



**DDP**GRUPPE

## IMPRESSUM

### Herausgeber:

Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 28  
56073 Koblenz  
[www.ddp-gruppe.de](http://www.ddp-gruppe.de)

### Anschriftenänderung bei Empfängern dieser Information bitte an:

Yvonne Scheer  
[yvonne.scheer@hlb-ddp.de](mailto:yvonne.scheer@hlb-ddp.de)

### Experten an Ihrer Seite:

- **Wirtschaftsprüfung**
- **Steuerberatung**
- **Rechtsberatung (Dienst, Schneider & Partner GbR)**
- **IT-Beratung (DDP.IT Services GmbH)**
- **Consulting (DDP Consulting GmbH)**

### KONTAKT & ANFRAGEN

Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

#### Koblenz:

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 28  
56073 Koblenz  
Telefon: +49 261 4066-0  
Fax: +49 261 4066-110  
E-Mail: [info@hlb-ddp.de](mailto:info@hlb-ddp.de)  
[www.ddp-gruppe.de](http://www.ddp-gruppe.de)

#### Frankfurt am Main:

Speicherstraße 53  
60327 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 956809-0  
Fax: +49 69 956809-33  
E-Mail: [info@hlb-ddp.de](mailto:info@hlb-ddp.de)  
[www.ddp-gruppe.de](http://www.ddp-gruppe.de)



Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.