

Aufzeichnungspflichten

Aufzeichnungspflichten auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 22, § 22f UStG und (seit dem 1.1.2024) § 22g UStG

§ 63 bis § 68 UStDV

Abschn. 22.1 bis Abschn. 22.6 UStAE

2. Bedeutung

Der Unternehmer muss grundsätzlich unabhängig handelsrechtlicher oder anderer steuerlicher Vorschriften alle für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung notwendigen Aufzeichnungen führen. Die Einhaltung der Aufzeichnungsvorschriften kann Voraussetzung für die Gewährung von Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigungen sein.

3. Weitere Stichworte

→ Ausfuhrlieferung, → Innergemeinschaftliche Lieferung, → Konsignationslager, → Steuerlager, → Vertrauensschutz

4. Besonderheiten

Zum 1.1.2019 sind neue Aufzeichnungspflichten für die Betreiber eines elektronischen Marktplatzes in § 22f UStG mit aufgenommen worden. Verbunden wurde dies mit besonderen Haftungsvorschriften in § 25e UStG; diese Vorschriften sind mit Wirkung zum 1.7.2021 aufgrund der Umsetzung des Digitalpakets der EU modifiziert worden. Seit dem 1.1.2024 müssen Zahlungsdienstleister, die grenzüberschreitende Zahlungen vornehmen, die besonderen Vorschriften des § 22g UStG beachten.

1. Allgemeines

Um die Grundlagen für die Besteuerung (Feststellung der Steuer sowie der Vorsteuerabzugsbeträge) buchmäßig nachzuweisen, muss der Unternehmer im Geltungsbereich des deutschen Umsatzsteuergesetzes umfangreiche Aufzeichnungsvorschriften beachten. Grundlage dieser Aufzeichnungsvorschriften sind die allgemeinen Vorschriften des § 22 UStG, die darüber hinaus durch weitere Aufzeichnungsvorschriften in einzelnen Sondervorschriften (z.B. bei der steuerfreien Ausfuhrlieferung oder der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung) ergänzt werden.

Wichtig! Soweit der Unternehmer bei bestimmten Umsätzen die notwendigen Aufzeichnungsvorschriften nicht beachtet, können Steuerbegünstigungen, die an bestimmte Buchnachweise gebunden sind (z.B. Steuerbefreiungen), nicht gewährt werden. Selbst wenn bestimmte buch- und belegmäßige Nachweise nicht zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für Steuerbefreiungen gehören¹, kann sich ein Vertrauensschutz nur ergeben, wenn diese Aufzeichnungsvorschriften beachtet werden.

Soweit der Unternehmer außerhalb von bestimmten steuerfreien Umsätzen gegen die Aufzeichnungsvorschriften verstößt, hat die Verletzung der Vorschriften keine Auswirkungen auf die Steuerentstehung, Steuerbefreiungen und den Vorsteuerabzug. So kann dem Unternehmer z.B. nicht der Vorsteuerabzug bei Vorlage aller Voraussetzungen des § 15 UStG versagt werden, wenn er gegen die Aufzeichnungsvorschriften des § 22 UStG verstößt. Allerdings kann das Finanzamt die Verletzung der Aufzeichnungsvorschriften nach § 379 AO als Steuergefährdung (gilt als Ordnungswidrigkeit – kann mit bis zu 5.000 € geahndet werden) beurteilen oder mit Festsetzung eines Zwangsgeldes nach §§ 328 ff. AO (Zwangsgelder dürfen nach § 329 AO 25.000 € nicht übersteigen) die Aufzeichnungspflichten durchzusetzen versuchen.

Bei **fehlerhaften oder fehlenden Aufzeichnungen** können weiterhin die Besteuerungsgrundlagen von dem zuständigen Finanzamt geschätzt werden. Dies wird in aller Regel, da nach der eindeutigen Recht-

¹ BFH, Urteil v. 8.11.2007, V R 72/05, BStBl II 2009, 55 sowie BFH, Urteil v. 28.5.2009, V R 23/08, BStBl II 2010, 517.

sprechung des BFH ein Sicherheitszuschlag bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulässig ist, zu nachteiligen Folgen für den Unternehmer führen. Die Schätzung von Vorsteuerbeträgen ist in aller Regel nicht möglich; vgl. dazu auch Stichwort Vorsteuerabzug.

2. Die allgemeinen Aufzeichnungsvorschriften

Aus den Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen müssen grundsätzlich die folgenden Einzelheiten ersichtlich sein (vgl. § 22 Abs. 2 ff. UStG):

- Die **vereinbarten Entgelte** für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Sollbesteuerung. Dabei müssen die Aufzeichnungen getrennt nach steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen und bei den steuerpflichtigen Umsätzen getrennt nach Steuersätzen erfolgen.
- Wenn der Unternehmer **unentgeltliche Umsätze** nach § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG ausführt, gelten diese Vorschriften entsprechend.
- Wenn der Unternehmer einen **steuerfreien Umsatz** nach § 9 UStG steuerpflichtig behandelt (vgl. Stichwort Option zur Umsatzsteuer), muss dies aus den Aufzeichnungen eindeutig hervorgehen.
- Die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Istbesteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten). Dabei müssen die Aufzeichnungen getrennt nach steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen und bei den steuerpflichtigen Umsätzen getrennt nach Steuersätzen erfolgen.
- Bei **Vorauszahlungen und Anzahlungen** (vgl. Stichwort Anzahlungen) für noch nicht ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen die vereinnahmten Entgelte. Dabei muss ersichtlich sein, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze verteilen. Bei steuerpflichtigen Umsätzen muss aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein, welchen Steuersätzen die Anzahlungen unterliegen.
- Wenn der Unternehmer eine **zu hohe Steuer** in einer Rechnung ausweist (§ 14c Abs. 1 UStG, vgl. Stichwort Unrichtiger Steuerausweis), muss die geschuldete Steuer aufgezeichnet werden.
- Wenn jemand eine Steuer in einem Abrechnungspapier ausweist, ohne dazu **berechtigt** zu sein (§ 14c Abs. 2 UStG, vgl. Stichwort Unberechtigter Steuerausweis), muss die geschuldete Steuer aufgezeichnet werden.
- Wenn der Unternehmer eine steuerpflichtige Lieferung oder eine sonstige Leistung für sein Unternehmen empfängt, muss das Entgelt aufgezeichnet werden. Dies gilt entsprechend für vor der Ausführung dieser Leistungen gezahlte Entgelte. Darüber hinaus ist der Steuerbetrag aufzuzeichnen. Wenn der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann, z.B. weil er mit der erhaltenen Leistung eine steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Leistung erbringt, entfällt diese Aufzeichnungsvorschrift.
- Wenn der Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen in das Inland einführt (vgl. Stichwort Einfuhr), muss er die Bemessungsgrundlage sowie die entstandene Einfuhrumsatzsteuer aufzeichnen. Wenn der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann, z.B. weil er mit der erhaltenen Leistung eine steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Leistung erbringt, entfällt diese Aufzeichnungsvorschrift.
- Wenn der Unternehmer einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** nach § 1a UStG verwirklicht, muss er die Bemessungsgrundlage dazu sowie den darauf entfallenden Steuerbetrag aufzeichnen.
- Wenn der Leistungsempfänger nach § 13b UStG zum Steuerschuldner für eine an ihn ausgeführte Leistung wird (vgl. Stichwort Steuerschuldnerverfahren), muss er die Entgelte – getrennt nach den einzelnen Steuersätzen – sowie gegebenenfalls gezahlte Teilentgelte vor Ausführung der Leistung gesondert aufzeichnen.
- Wenn ein Auslagerer aus einem Steuerlager eine Ware auslagert (vgl. Stichwort Steuerlager), hat er die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuzeichnen¹.

¹ Die Regelung zum Steuerlager soll durch das Jahressteuergesetz 2024 zum 1.1.2026 aufgehoben werden. Entsprechend sollen dann auch die besonderen Aufzeichnungsvorschriften entfallen.

- Wenn der Unternehmer nur zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. Stichwort Vorsteueraufteilung), muss aus den Aufzeichnungen eindeutig und leicht ersichtlich sein, welche Vorsteuerbeträge den abzugsfähigen Ausgangsumsätzen und welche den nur zum Teil zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind. Außerdem muss der Unternehmer in diesem Fall die Bemessungsgrundlagen für die Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, getrennt von den Bemessungsgrundlagen der übrigen Umsätze aufzeichnen (Ausnahme bei den Einfuhren und den innergemeinschaftlichen Erwerben).
- Wenn eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen ist, hat der Unternehmer die Berechnungsgrundlagen aufzuzeichnen, die für die Ermittlung des Berichtigungsbetrags notwendig sind.
- Wenn der Unternehmer Gegenstände aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu seiner eigenen Verfügung verbringt, müssen diese Gegenstände aufgezeichnet werden, wenn:
 - a) an den Gegenständen im übrigen Gemeinschaftsgebiet Arbeiten ausgeführt werden (z.B. bei Reparaturarbeiten),
 - b) es sich um eine vorübergehende Verwendung handelt, mit den Gegenständen im übrigen Gemeinschaftsgebiet sonstige Leistungen ausgeführt werden und der Unternehmer in dem betreffenden Mitgliedstaat keine Zweigniederlassung hat (z.B. der Unternehmer bringt Baumaschinen in einen anderen Mitgliedstaat, um dort Bauleistungen zu erbringen) oder
 - c) es sich um eine vorübergehende Verwendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet handelt und in entsprechenden Fällen die Einfuhr der Gegenstände aus dem Drittlandsgebiet vollständig steuerfrei wäre; vgl. dazu auch Stichwort Innergemeinschaftliches Verbringen.
- Wenn der Unternehmer von einem anderen Unternehmer mit USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat einen Gegenstand erhält, um diesen im Inland zu bearbeiten oder zu verarbeiten (Werkleistung), müssen die erhaltenen Gegenstände aufgezeichnet werden.

Die Aufzeichnungen sind dabei so zu gestalten, dass sich ein sachverständiger Dritter in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Umsätze und die abziehbaren Vorsteuerbeträge des Unternehmers verschaffen kann.

Tipp! Soweit eine ordnungsgemäße Buchhaltung unterhalten wird, werden in aller Regel die maßgeblichen Aufzeichnungsvorschriften erfüllt werden.

3. Der Aufzeichnungsverpflichtete

Zur Aufzeichnung sind grundsätzlich die Personen verpflichtet, die die genannten Umsätze bewirken oder die entsprechenden Leistungen erhalten. Auch Personen, die nicht Unternehmer sind oder in dem konkreten Fall nicht als Unternehmer tätig sind, müssen unter bestimmten Voraussetzungen Aufzeichnungen führen. Dies gilt für die Personen, die nach § 14c Abs. 2 UStG unberechtigt Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausweisen, sowie für die Personen, die nach § 13b UStG Steuerschuldner für an sie ausgeführte Leistungen werden.

4. Besonderheiten bei den Aufzeichnungsvorschriften

In bestimmten Sonderfällen sind über diese Verpflichtungen hinaus besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen. Hier sind insbesondere zu nennen:

- **Ausfuhrlieferungen**, vgl. dazu Stichwort Ausfuhrlieferung.
- **Lohnveredelungen**, vgl. dazu Stichwort Lohnveredelung.
- **Innergemeinschaftliche Lieferungen**, vgl. dazu Stichwort Innergemeinschaftliche Lieferungen.
- **Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**: Beim ersten Abnehmer, der eine inländische USt-IdNr. verwendet, müssen das Entgelt der Lieferung sowie der Name und die Anschrift des letzten Abnehmers ersichtlich sein. Bei einem letzten Abnehmer, der eine inländische USt-IdNr. verwendet, müssen die Bemessungsgrundlage der an ihn ausgeführten Lieferung sowie die darauf entfallende

Differenzbesteuerung

Differenzbesteuerung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 25a und § 14a Abs. 6 UStG
Abschn. 25a.1 UStAE

2. Bedeutung

Für Gegenstände, die der Unternehmer ohne Vorsteuerabzugsberechtigung erworben hat, entsteht nur eine Umsatzsteuer aus der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis (Margenbesteuerung), wenn er ein sog. Wiederverkäufer ist. Der Unternehmer darf die Differenzumsatzsteuer nicht in der Rechnung ausweisen, hat aber auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hinzuweisen.

3. Weitere Stichworte

→ Unberechtigter Steuerausweis

4. Besonderheiten

Auch bei einem Verstoß gegen die für die Differenzbesteuerung geforderten Aufzeichnungsvorschriften kann die Differenzbesteuerung nach der Rechtsprechung des BFH zur Anwendung kommen. 2024/2025 soll es zu Änderungen durch das Vierte Bürokratienteilungsgesetz sowie durch das Jahressteuergesetz 2024 kommen.

1. Allgemeines

Die **Differenzbesteuerung** umfasst alle Gebrauchsgüter, bei denen beim Ankauf durch den Händler Umsatzsteuer nicht entstanden ist (z.B. Erwerb von einem Nichtunternehmer oder steuerfreier Erwerb von einem anderen Unternehmer), Umsatzsteuer nach § 19 UStG nicht erhoben wird (Erwerb von einem Kleinunternehmer) oder wenn der Gegenstand selbst im Rahmen der Differenzbesteuerung erworben wurde (differenzbesteuerte Unternehmer verkauft den Gegenstand an einen differenzbesteuerten Unternehmer¹). Nicht von dieser Regelung erfasst werden jedoch Edelsteine und Edelmetalle.

Tipp! Gebrauchte Gegenstände, die Edelmetalle oder Edelsteine enthalten, unterliegen nicht der Differenzbesteuerung, wenn diese Gegenstände ihre ursprüngliche Funktion nicht mehr erfüllen können und nur die diesen Metallen und Steinen innewohnenden Funktionen behalten haben².

Voraussetzung für die Anwendung der Differenzbesteuerung ist, dass der Gegenstand im Gemeinschaftsgebiet an den Unternehmer geliefert worden ist.



Wichtig! Grundsätzlich scheidet damit eine Anwendung der Differenzbesteuerung für die Gegenstände aus, die der Unternehmer im Drittlandsgebiet erworben und dann in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. Er hat hier jedoch ein gesondertes Optionsrecht; vgl. 2.

¹ Hat der Vorlieferer aber zu Unrecht die Differenzbesteuerung angewendet, kann auch der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung nicht anwenden, BFH, Urteil v. 23.4.2009, V R 52/07, BStBl II 2009, 860.

² EuGH, Urteil v. 11.07.2018, C-154/17 – Sia „E Lats“, BFH/NV 2018, 1070.

Die Differenzbesteuerung ist jedoch nur anzuwenden, wenn der Unternehmer gewerbsmäßig (als sog. „**Wiederverkäufer**“) mit Gegenständen handelt und die Gegenstände für sein Unternehmen erworben hat. Darüber hinaus unterliegt die Lieferung nur dann der Differenzbesteuerung, wenn der gelieferte Gegenstand dem erworbenen Gegenstand entspricht. Wird zum Beispiel aus mehreren Gegenständen ein neuer Gegenstand zusammengesetzt, unterliegt dieser neue Gegenstand nicht der Differenzbesteuerung¹. Reparaturen an dem Gegenstand sind jedoch für die Anwendung der Differenzbesteuerung unschädlich.

Wichtig! Nach der Rechtsprechung sowohl des EuGH² als auch des BFH³ kann ein Unternehmer, der Unfall- oder Schrottautos ohne Umsatzsteuer ankauft und diese ausschachtet, für die Verkäufe der verwertbaren Altteile die Differenzbesteuerung anwenden. Die Einkaufspreise der ausgebauten und weiterverkauften Einzelteile sind im Wege der sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Die Schätzungsgrundlage ist in einer Anlage zu den Wareneingangsrechnungen zu erläutern und – soweit vorhanden – durch ergänzende Unterlagen zu belegen⁴. Dies ist u.a. deshalb von umsatzsteuerrechtlicher Bedeutung, um gegebenenfalls die Gesamtmargenbildung nach § 25a Abs. 4 UStG anwenden zu können. Die Anwendung der Differenzbesteuerung setzt aber voraus, dass es sich um Gegenstände handelt, die noch verwertbar sind. Werden z.B. Altautos zur Verschrottung verkauft, kann die Differenzbesteuerung nicht angewendet werden⁵.

Für die Anwendung der Differenzbesteuerung ist „Gegenstand“ **weit auszulegen** und erfasst alle Sachen und Tiere. So hat der EuGH⁶ ausdrücklich festgestellt, dass auch lebende Tiere unter den Anwendungsbe- reich der Differenzbesteuerung fallen können, wenn sie ohne Vorsteuerabzugsberechtigung erworben und dann später weiterverkauft werden.

Der **Begriff des Wiederverkäufers** ist ein Kunstbegriff des Umsatzsteuerrechts. Er besagt, dass es sich bei dem Unternehmer um einen Händler handeln muss, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt. Es muss sich dabei aber nicht um den Hauptzweck des Unternehmens handeln, sondern kann sich auch auf Teilbereiche des Unternehmens beschränken oder auf gelegentliche Umsätze mit aufgekauften Gegenständen.

Beispiel 1: Elektrohändler E nimmt im Juni 2024 von einem Privatkunden einen gebrauchten Fernseher für 100 € bei einer Lieferung eines neuen Fernsehers in Zahlung. E verkauft kurze Zeit später den Fernseher für 130 € weiter.

Lösung: Die Lieferung der Privatperson an den E ist nicht steuerbar, sodass eine Umsatzsteuer für diese Lieferung nicht geschuldet wird.

E kann die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG anwenden und aus der Differenz von (130 € ./ 100 € =) 30 € die Umsatzsteuer bei einem Regelsteuersatz von 19 % mit 4,79 € herausrechnen. Die in der Voran- meldung anzugebende Bemessungsgrundlage beträgt (30 € ./ 4,79 € =) 25,21 €.

¹ Abschn. 25a.1 Abs. 4c UStAE. Beim BFH ist aber unter XI R 9/23 ein Verfahren anhängig, in dem es darum geht, ob die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG bei der Auf- und Umarbeitung gebrauchter antiker Waschkommoden zu neuwertigen Waschtischen anwendbar ist.

² EuGH, Urteil v. 18.1.2017, C-471/15 – Sjelle Autogenbrug I/S, BFH/NV 2017, 558.

³ BFH, Urteil v. 23.2.2017, V R 37/15, BStBl II 2019, 452.

⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 17.7.2019, BStBl I 2019, 835.

⁵ EuGH, Urteil v. 17.5.2023, C-365/22 - État Belge, MwStR 2023, 410. Vgl. auch Abschn. 25a.1 Abs. 4a bis Abs. 4c UStAE.

⁶ EuGH, Urteil v. 1.4.2004, C-320/02 – Förvaltnings AB Stenholmen, BFH/NV Beilage 2004, 217.

Achtung! Die Differenzbesteuerung kann auch auf Gegenstände angewendet werden, die der Unternehmer – soweit er Wiederverkäufer ist – nicht zum direkten Wiederverkauf angeschafft hatte¹. Allerdings müssen die Gegenstände nach der Rechtsprechung des BFH in bedingter Verkaufsabsicht erworben worden sein². Die Differenzbesteuerung kann damit nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Unternehmer Gegenstände für sein Anlagevermögen erwirbt, ohne diesbezüglich eine Verkaufsabsicht zu haben.

Beispiel 2: Fahrzeughändler F erwirbt von einer Privatperson einen Oldtimer, den er als Ausstellungsstück für seine Verkaufsausstellung verwendet (Zuordnung des Oldtimers zum Anlagevermögen). F hat nicht vor, den Oldtimer zu verkaufen. Drei Jahre nach Erwerb des Oldtimers muss er das Fahrzeug wegen eines Liquiditätengpasses veräußern.

Lösung: F kann bei dem Verkauf des Oldtimers die Differenzbesteuerung nicht anwenden, da er zwar als Fahrzeughändler Wiederverkäufer ist und der Erwerb von einer Privatperson erfolgte, er den Gegenstand aber nicht in bedingter Verkaufsabsicht erworben hatte.

Allerdings könnte F den Oldtimer nicht steuerbar aus seinem Unternehmen entnehmen (keine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG, da der Gegenstand beim Kauf nicht zur Vorsteuerabzugsberechtigung geführt hatte). Der dann aus dem Privatbereich erfolgende Verkauf – nach einer angemessenen Frist – würde mangels Handeln im Rahmen des Unternehmens nicht steuerbar sein. Der Verkauf müsste dann aber eindeutig außerhalb seiner unternehmerischen Sphäre und ohne Zuhilfenahme seiner Verkaufsorganisation erfolgen.

Die Differenzbesteuerung kann aber nicht für Gegenstände angewendet werden, die der Unternehmer **aus seinem Privatbereich in das Unternehmen eingelegt** hat³. Die Differenzbesteuerung setzt einen entgeltlichen Eingangsumsatz voraus.

2. Optionsmöglichkeit für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten

Achtung! Durch das Jahressteuergesetz 2024 soll in § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. c UStG – ab dem 1.1.2025 – geregelt werden, dass die Differenzbesteuerung in den Fällen des § 25a Abs. 2 UStG keine Anwendung findet, wenn auf den, der Lieferung des Wiederverkäufers vorangehenden Umsatz ein ermäßigter Steuersatz angewendet worden ist. Diese Änderung basiert auf Art. 316 MwStSystRL. Allerdings wird damit die Optionsmöglichkeit (vollständig) ausgehöhlt, da zum einen kaum Sachverhalte denkbar sind, die dann noch unter das Optionsrecht fallen. Zum anderen ist damit der wirtschaftliche Vorteil entfallen, sodass ein Unternehmer kaum diese Option wählen wird. Andererseits soll aber wieder grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz bei dem Verkauf von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken möglich werden, vgl. Stichwort Steuersatz.

Der Unternehmer kann bis zur Abgabe der ersten Umsatzsteuervoranmeldung eines Kalenderjahrs erklären, dass er die Differenzbesteuerung auch auf Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die er selbst eingeführt hat, oder für Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde (z.B. bei Erwerb eines Kunstgegenstands von einem lebenden Künstler), anwenden will.

¹ EuGH, Urteil v. 8.12.2005, C-280/04 – Jyske Finans A/S, BFH/NV Beilage 2006, 131 zur Veräußerung von Gebrauchtwagen, die für Leasingzwecke erworben wurden.

² BFH, Urteil v. 29.6.2011, XI R 15/10, BStBl II 2011, 839.

³ BFH, Urteil v. 18.12.2008, V R 73/07, BStBl II 2009, 612.

eRechnung ab 2025

eRechnung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 14 UStG und § 27 Abs. 38 UStG (ab dem 1.1.2025)

2. Bedeutung

Ab dem 1.1.2025 wird – mit Übergangsregelungen – die verpflichtende eRechnung für Umsätze zwischen inländischen Unternehmern eingeführt. Eine elektronische Rechnung ist eine in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellte, übermittelte und empfangene Rechnung, die auch medienbruchfrei elektronisch verarbeitbar ist. Die bisher als „elektronische Rechnung“ angesehene Übermittlung einer PDF-Datei oder einer JPEG-Datei stellt ab 2025 eine „sonstige Rechnung“ dar.

3. Weitere Stichworte

→ elektronische Rechnung bis 31.12.2024, → Rechnung

4. Besonderheiten

Die Einführung der neuen eRechnung zum 1.1.2025 ist ein erster Schritt zur weiteren Digitalisierung und betrifft ab 2025 nur erst einmal B2B-Umsätze zwischen im Inland ansässigen Unternehmern. Es werden aber weitere Schritte folgen. So soll es bei EU-grenzüberschreitenden Lieferungen später auch elektronische Rechnungen geben, die mit einem sofort-Reporting an die Finanzverwaltung verbunden sein wird. Und irgendwann wird auch national die eRechnung zu einer automatisierten Meldung an die Finanzverwaltung führen.

1. Die neuen gesetzlichen Regelungen ab 2025

1.1 Neue Grundregelungen

Durch das **Wachstumschancengesetz**¹ ist national zum 1.1.2025 die Verpflichtung eingeführt worden, bei Umsätzen zwischen im Inland ansässigen Unternehmern mit einer strukturierten elektronischen Rechnung abzurechnen (eRechnung). Für die Ausstellung und Übermittlung einer eRechnung ergeben sich aber nach § 27 Abs. 38 UStG verschiedene Übergangsregelungen.

Obwohl sich wichtige Dinge ab dem 1.1.2025 bei der Rechnungsausstellung ändern, bleiben **viele Regelungen unverändert**. Dies sind insbesondere:

- Unternehmer sind – wie bisher – grundsätzlich **berechtigt**, mit einer Rechnung abzurechnen, wenn sie eine Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführen².
- Unternehmer sind – wie bisher – in bestimmten Fällen dazu **verpflichtet**, mit einer Rechnung abzurechnen, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei ist. Dies liegt vor, wenn die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird³, die Leistung an eine juristische Person ausgeführt wird, die nicht Unternehmer ist⁴ oder wenn eine steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer ausgeführt wird⁵.
- Ist der Unternehmer verpflichtet, mit einer Rechnung abzurechnen, muss dies – wie bisher auch schon – **innerhalb von sechs Monaten** nach Ausführung der Leistung erfolgen⁶.

¹ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.

² § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG; ab 2025 § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG.

³ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG.

⁴ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStG.

⁵ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UStG.

⁶ § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG.

- Die Hinweise zur **Echtheit der Herkunft der Rechnung**, der Unversehrtheit ihres Inhalts und der Lesbarkeit bleiben inhaltlich unverändert¹.
- Die Vorgaben, wann bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet gelten, bleiben inhaltlich ebenfalls unverändert².
- Die inhaltlichen Vorgaben für die **Rechnungsangaben** bleiben unverändert³.
- Weiterhin besteht unter bestimmten (unveränderten) Voraussetzungen die Möglichkeit, mit einer **Gutschrift**⁴ über eine erhaltene Leistung abzurechnen.

Tipp! Insbesondere bleiben die Anforderungen an die Inhalte der Rechnungen – unabhängig der Art der ausgestellten Rechnung – zum 1.1.2025 unverändert. Damit müssen – damit eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, die für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers in den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG genannten Fällen weiterhin notwendige Voraussetzung bleibt – alle inhaltlichen Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG in der Rechnung enthalten sein.

Zum 1.1.2026 ist aber geplant⁵, eine weitere Pflichtangabe in § 14 Abs. 4 UStG mit aufzunehmen: Soweit der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) besteuert, soll er auf die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten hinweisen. Dies ist vor dem Hintergrund der ebenfalls zu diesem Zeitpunkt geplanten Änderung des § 15 UStG notwendig, da Leistungsempfänger in diesen Fällen (Istbesteuerung des leistenden Unternehmers) den Vorsteuerabzug erst dann erhalten, wenn die Zahlung auch tatsächlich geleistet worden ist.

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

- **Elektronische Rechnung:** Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.4.2014 entsprechen. Eine eRechnung kann neben der europäischen Norm auch in einem zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbarten elektronischen Format erstellt werden, wenn das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der europäischen Norm entspricht oder mit dieser interoperabel ist⁶.
- **Sonstige Rechnung:** Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Dies sind ab dem 1.1.2025 dann auch Rechnungen, die im PDF-Format oder als JPEG-Datei übertragen werden.

Wichtig! Eine per E-Mail übermittelte PDF-Datei stellt ab 2025 keine „elektronische Rechnung“ mehr dar. Die eRechnung muss in einem „strukturierten elektronischen Format“ ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Die Finanzverwaltung⁷ hatte schon früher klargestellt, dass die bisherigen elektronischen Formate, die insbesondere für die Abrechnung gegenüber öffentlichen Auftraggebern bisher verwendet werden (XRechnung oder ZUGFeRD) diesem Format entsprechen.

Eine elektronische Rechnung oder elektronisch übermittelte Rechnung, die nicht den Anforderungen nach den unionsrechtlichen Vorgaben (CEN-Format EN 16931) entspricht, ist dann als „sonstige Rechnung“ einzuordnen.

¹ Bisher § 14 Abs. 1 Satz 2 bis Satz 6 UStG; ab 2025 § 14 Abs. 3 Satz 1 bis Satz 5 UStG.

² Bisher § 14 Abs. 3 UStG; ab 2025 § 14 Abs. 3 Satz 6 UStG.

³ § 14 Abs. 4 UStG.

⁴ Bisher § 14 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 UStG; ab 2025 § 14 Abs. 2 Satz 5 und Satz 6 UStG.

⁵ Gemäß Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024.

⁶ Diese vom Finanzausschuss hinzugefügte Möglichkeit der elektronischen Rechnung soll die geforderte „Technologieoffenheit“ gewährleisten.

⁷ BMF, Schreiben v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287 – a/23/10001 :007; nicht allgemein veröffentlichtes Schreiben an Verbände.

Bisher war die Ausstellung der Rechnung auf Papier vorrangig – dieser Vorrang für die papiergebundene Rechnung ist zum 1.1.2025 gestrichen worden. Allerdings bleibt weiterhin die **Zustimmung des Leistungsempfängers** (Rechnungsempfängers) für die Abrechnung mittels einer elektronischen Rechnung notwendige Voraussetzung. Dies wird allerdings **eingeschränkt** für die Fälle, in denen ab dem 1.1.2025 (bzw. nach Ablauf der Übergangsregelungen) die Ausstellung der **elektronischen Rechnung** zwingend vorgeschrieben ist.

Wichtig! Zu unterscheiden sind die Fälle, in denen die Erstellung einer Rechnung zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist und die Fälle, in denen verpflichtend mit einer elektronischen Rechnung abzurechnen ist. Nicht in allen Fällen, in denen eine Rechnung ausgestellt werden muss, muss dies auch eine eRechnung sein! Eine eRechnung in dem neuen „strukturierten“ Format ist nur auszustellen, wenn eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht, der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für Zwecke seines Unternehmens bezieht und sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem in § 1 Abs. 3 UStG¹ genannten Gebiet ansässig ist. Dies kann auch Fälle betreffen, in denen die Leistung im Inland ausgeführt wird, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 1 bis Nr. 7 UStG ist.

In § 14 Abs. 2 UStG ist definiert, wann der **leistende Unternehmer** und der **Leistungsempfänger im Inland ansässig** sind: Ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Allein eine Registrierung im Inland macht einen Unternehmer noch nicht zu einem im Inland ansässigen Unternehmer.

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

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

Achtung! Sowohl Kleinbetragsrechnungen² als auch Fahrausweise (als Rechnungen) nach § 33 und § 34 UStDV können immer als sonstige Rechnungen erstellt werden – dies gilt aus Praxisgründen notwendigerweise auch bei B2B-Umsätzen. Klargestellt wird dies durch Aufnahme einer Ausnahme sowohl in § 33 Satz 4 UStDV zur Kleinbetragsrechnung als auch in § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV für die Fahrausweise als Rechnung.

1.2 Übergangsregelungen

Die verpflichtende Einführung der eRechnung wird durch **Übergangsregelungen** begleitet:

- Grundsätzlich kann für Umsätze, die **zwischen dem 1.1.2025 und dem 31.12.2026** ausgeführt werden, weiterhin mit einer „sonstigen Rechnung“ abgerechnet werden, selbst wenn eigentlich verpflichtend eine E-Rechnung erstellt werden müsste³. Dies aber nur, wenn die Rechnung dann auch bis zum 31.12.2026 übermittelt wird. Wenn mit einer anderen elektronischen Rechnung abgerechnet

¹ In § 1 Abs. 3 UStG sind die (verbliebenen) Freihäfen – Bremerhaven und Cuxhaven – sowie die Gewässer und Watten zwischen der jeweiligen Strandlinie und der Hoheitsgrenze genannt. Der Freihafen Cuxhaven soll zum 1.1.2026 aufgehoben werden.

² Bis zu einem Gesamtbetrag von 250 €.

³ § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Kleinunternehmer ab 2025

Kleinunternehmer ab 2025 auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 19 und § 19a UStG, § 34a UStDV (jeweils ab dem 1.1.2025)

2. Bedeutung

Die Besteuerung von Kleinunternehmern wird zum 1.1.2025 umfassend geändert. Kleinunternehmer führen ab dem 1.1.2025 unter den allgemeinen Voraussetzungen steuerfreie Umsätze aus und haben aufgrund der Steuerfreiheit der Umsätze keinen Vorsteuerabzug für eigene Eingangsleistungen. Kleinunternehmereigenschaft liegt vor, soweit der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 € nicht überschritten hat. Wenn dann im laufenden Kalenderjahr ein Gesamtumsatz von 100.000 € überschritten wird, ist ab diesem Zeitpunkt die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr anzuwenden. Der Unternehmer hat die Möglichkeit, auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung zu verzichten. Erstmals ab 2025 können auch deutsche Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen die Kleinunternehmerbesteuerung in anderen Mitgliedstaaten anwenden; dies gilt umgekehrt auch für Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten in Deutschland.

3. Weitere Stichworte

→ Hilfsgeschäft, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, → Kleinunternehmer bis 31.12.2024, → Photovoltaikanlagen, → Steuerschuldnerverfahren, → Unberechtigter Steuerausweis, → Unternehmenseinheit, → Unternehmer

4. Besonderheiten

Die Kleinunternehmerbesteuerung wird aus unionsrechtlichen Gründen zum 1.1.2025 massiv verändert werden, erstmals ist dann auch eine EU-grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung möglich. Dies wird verbunden mit einer neuen nationalen Meldepflichtung, einer neuen Kleinunternehmer-Identifikationsnummer und besonderen Verpflichtungen zur Erstellung von Rechnungen.

1. Anwendungsbereich

Achtung! Die Ausführungen gelten nur für die Beurteilung von Kleinunternehmern ab dem 1.1.2025. Für die Besteuerung von Kleinunternehmern bis zum 31.12.2024 gelten die alten Regelungen; vgl. dazu Stichwort Kleinunternehmer bis 31.12.2024. Die ab 2025 geltenden Vorschriften sind anhand des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2024 dargestellt – Veränderungen daran können sich im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch ergeben.

Unternehmereigenschaft hat jede Person inne, die selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird. Damit würden auch Personen mit nur sehr geringen Umsätzen in vollem Umfang in die Umsatzbesteuerung eingebunden werden und müssten alle Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes befolgen. Da dies sowohl für die betroffenen Personen als auch für die Finanzverwaltung zu einem nicht vertretbaren Aufwand führen würde, sieht das Umsatzsteuergesetz für Unternehmer, die nur Umsätze in geringem Umfang ausführen, **Erleichterungen** vor, die sie im Ergebnis weitestgehend aus der Besteuerung der Umsätze heraushalten.

Beispiel 1: Die Pensionärin R baut in ihrem Garten seit Jahren Petersilie an. In den Sommermonaten verkauft sie kleine Töpfchen mit frischer Petersilie an Nachbarn zu einem kostendeckenden Preis von 0,50 € pro Töpfchen. Im Jahr verkauft R ca. 100 Töpfchen, sodass sie jährlich 50 € einnimmt, die sie wieder für neue Samen und Töpfchen investiert.

Lösung: Die R ist Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG, da sie selbstständig tätig ist und nachhaltig mit Einnahmeerzielungsabsicht¹ Leistungen erbringt. Die R müsste sich deshalb in vollem Umfang der Umsatzbesteuerung stellen. Allein schon die Frage, ob sie mit dieser Tätigkeit die Sonderregelung für land- und forstwirtschaftliche Erzeuger nach § 24 UStG anwenden kann und ob dies ggf. für sie sinnvoll sein kann, würde für die R ohne fachlichen Rat kaum zu bewerkstelligen sein. Die R ist aber Kleinunternehmerin, führt steuerfreie Umsätze aus und hat für Vorbezüge keinen Vorsteuerabzug. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind Kleinunternehmer auch nicht mehr verpflichtet, Jahressteuererklärungen abzugeben.

Ab 1.1.2025 führen Kleinunternehmer – soweit sie die Regelung in Anspruch nehmen – steuerfreie Umsätze aus und sind aufgrund der Steuerfreiheit der Umsätze vom Vorsteuerabzug für eigene Leistungsbezüge ausgeschlossen. Wegen der Steuerfreiheit der Umsätze dürfen Kleinunternehmer in Rechnungen auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

Achtung! Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind Kleinunternehmer auch nicht mehr grundsätzlich verpflichtet, Jahressteuererklärungen abzugeben. In Einzelfällen kann die Finanzverwaltung aber Kleinunternehmer zur Abgabe einer Jahressteuererklärung auffordern. In Sonderfällen kann auch die Abgabe einer Voranmeldung notwendig sein.

2. Voraussetzungen

2.1 Unternehmereigenschaft

Kleinunternehmereigenschaft setzt grundsätzlich Unternehmereigenschaft voraus. Nur wer die Tatbestandsvoraussetzungen der Unternehmereigenschaft (vgl. Stichwort Unternehmer) erfüllt, kann auch Kleinunternehmer nach § 19 UStG sein.

2.2 Prüfung der Umsatzgrenzen (Gesamtumsatz)

Um die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen zu können, darf der **Gesamtumsatz des Unternehmers** im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 25.000 €² betragen haben. Hat der Gesamtumsatz des Unternehmers im **vorangegangenen Kalenderjahr** die Grenze von **25.000 €** nicht überschritten, liegt im dann folgenden Kalenderjahr die Kleinunternehmereigenschaft vor. Eine bis 2024 notwendige sachgerechte Schätzung des Gesamtumsatzes des laufenden Jahres ergibt sich ab 2025 nicht mehr.

Wichtig! Überschreitet der Kleinunternehmer im dann folgenden Kalenderjahr aber mit seinem Gesamtumsatz die Grenze von 100.000 €, entfällt ab diesem Umsatz die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung. Es kann damit in Ausnahmefällen auch zu einer Änderung der Besteuerungsform innerhalb eines Kalenderjahrs kommen.

Beispiel 2: Unternehmer U hat im Kalenderjahr 2024 einen Gesamtumsatz i.H.v. 23.000 € erzielt. Im Kalenderjahr 2025 wird er einen Gesamtumsatz von 27.000 € erzielen.

¹ Gewinnerzielungsabsicht ist in der Umsatzsteuer grundsätzlich nicht notwendig.

² Bis 31.12.2024 galt hier ein Gesamtumsatz in Höhe von 22.000 €.

Lösung: U ist im Kalenderjahr 2025 Kleinunternehmer, da er im vorangegangenen Kalenderjahr (2024) einen Gesamtumsatz von nicht mehr 25.000 € erzielt hat. Da er im Jahr 2025 auch nicht die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € tatsächlich überschritten hat, kommt es im Jahr 2025 nicht zu einem Wechsel der Besteuerungsform. Ab dem Kalenderjahr 2026 kann U die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr in Anspruch nehmen, da er im vorangegangenen Kalenderjahr (2025) einen Umsatz von mehr als 25.000 € erzielt hat.

Beispiel 3: Unternehmer U hat im Kalenderjahr 2024 einen Gesamtumsatz i.H.v. 23.000 € erzielt. Im August 2025 überschreitet er aufgrund von außergewöhnlichen Umsatzsteigerungen den Gesamtumsatz von 100.000 €.

Lösung: U ist im Kalenderjahr 2025 Kleinunternehmer, da er im vorangegangenen Kalenderjahr (2024) einen Gesamtumsatz von nicht mehr 25.000 € erzielt hat. Da er im August 2025 die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € tatsächlich überschritten hat, kommt es ab dem Überschreiten der Grenze im August 2025 zur Anwendung der Regelbesteuerung. Ab Überschreiten der Grenze im August 2025 kann U die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr in Anspruch nehmen, dies gilt dann auch für das Kalenderjahr 2026.

Achtung! Hat die Unternehmereigenschaft im vorangegangenen Kalenderjahr nicht die gesamte Zeit bestanden (z.B. bei Neuaufnahme einer unternehmerischen Betätigung), erfolgt zur Ermittlung, ob die Gesamtumsatzgrenze im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde keine Hochrechnung auf einen Gesamtjahresumsatz¹. Zumindest nach dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2024 gibt es keine gesetzlichen Hinweise über besondere Regelungen in den Fällen der unterjährigen Aufnahme der unternehmerischen Betätigung.

2.3 Berechnung des Gesamtumsatzes

Zur Überprüfung, ob die maßgeblichen Umsatzgrenzen überschritten sind oder nicht, ist jeweils vom Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 2 UStG (= Berechnungsgrundlage) auszugehen. Dabei ist stets der Gesamtumsatz nach **vereinnahmten Entgelten** (Istbesteuerung) zugrunde zu legen. Eine Hinzurechnung einer Umsatzsteuer erfolgt – anders als dies bis Ende 2024 bei der bisherigen Kleinunternehmerbesteuerung der Fall war – nicht mehr. Es ist also von den vereinnahmten Entgelten ohne eine Umsatzsteuer auszugehen (**Netto-Ist-Umsatz**). Zu beachten ist, dass bei der Berechnung des Gesamtumsatzes das gesamten Unternehmen des Kleinunternehmers zu betrachten ist (Einheitlichkeit des Unternehmens, vgl. Stichwort Unternehmenseinheit).

Für die **Berechnung des maßgeblichen Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 und Abs. 2 UStG** ergibt sich folgendes Schema:

	Steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, berechnet nach vereinnahmten Entgelten
./.	steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, § 4 Nr. 9 Buchst. b und § 4 Nr. 11 bis Nr. 29 UStG
./.	steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h, § 4 Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG
./.	<u>Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Verkauf und Entnahme)</u>
=	Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 2 UStG

Wichtig! Die Berechnung des Gesamtumsatzes ab 2025 unterscheidet sich bezüglich der Hochrechnung in einen Gesamtjahresumsatz sowie der nicht mehr (zusätzlich) zu erfassenden Umsatzsteuer. Unverändert sind die steuerfreien Umsätze bzw. die Umsätze für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geblieben, die grundsätzlich nicht bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes zu berücksichtigen sind.

¹ Dies war bis 31.12.2024 noch eine gesetzliche Vorgabe.

Organschaft

Organschaft auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

Abschn. 2.8 und Abschn. 2.9 UStAE

2. Bedeutung

Wenn eine juristische Person des Zivil- oder Handelsrechts in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist, wird sie als Organgesellschaft unselbstständiger Bestandteil des anderen Unternehmers. Es ist eine einheitliche Umsatzsteuererklärung für den ganzen Organkreis abzugeben. Zwischen den Organen im Inland liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor.

3. Weitere Stichworte

→ Bauabzugsteuer; → Holding; → Inland; → Innenumsatz

4. Besonderheiten

Die Eingliederungskriterien wurden in der letzten Zeit durch die Rechtsprechung wie auch durch die Finanzverwaltung verändert.

Nach den Vorgaben des EuGH können auch Personengesellschaften in einen Organkreis weisungsgebunden eingegliedert sein. Nachdem der EuGH die Grundstruktur der nationalen Umsetzung in Organschaftsfällen mit dem Unionsrecht als vereinbar angesehen hatte, ergab sich der unionsrechtliche Streit, ob die sog. Innenumsätze tatsächlich (wie bisher national angenommen) nicht steuerbar sind; nachdem der Generalanwalt beim EuGH darin keinen Verstoß gegen das Unionsrecht gesehen hatte, hat der EuGH diese Rechtsauffassung bestätigt, sodass es bei der Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze bleibt.

1. Der Streit um die richtige Auslegung

1.1 Eingliederung von Personengesellschaften

Eine Organschaft kann nach der eindeutigen nationalen gesetzlichen Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nur zwischen einem **Unternehmer** (natürliche Person, Personengesellschaft oder juristische Person) **als Organträger** und einer juristischen Person des Zivil- oder Handelsrechts (in der Regel Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung) als Organgesellschaft bestehen. Wenn bei dem potenziellen Organträger keine Unternehmereigenschaft vorliegt, kann auch keine **umsatzsteuerliche Organschaft** gegeben sein¹. Insbesondere bei Holdinggesellschaften kann es an der Unternehmereigenschaft der Holdingmutter scheitern, wenn es sich um eine sog. **Finanzholding** handelt²; vgl. dazu Stichwort Holding.

Achtung! Liegen die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vor, besteht kein Wahlrecht für die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG³.

Wichtig! Umstritten war, ob nicht auch eine Personengesellschaft als eingegliederte Organgesellschaft unselbstständig sein kann. Nach Art. 11 MwStSystRL kann eine „Person“ in ein anderes Unternehmen eingegliedert sein. Person i.S.d. Regelung muss nicht nur eine juristische Person sein. Insoweit hatte das Finanzgericht München⁴ die Eingliederung einer Personengesellschaft (KG) in eine GmbH bejaht.

¹ Bestätigt durch BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 67/14, BStBl II 2017, 560.

² EuGH, Urteil v. 27.9.2001, C 16/00, Societe Cibo Participations, BFH/NV Beilage 2002, 6. Die Finanzholding hält lediglich die Beteiligungen, ohne gegen Sonderentgelt Dienstleistungen an die Töchtergesellschaften zu erbringen.

³ BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl II 2009, 256.

⁴ FG München, Urteil v. 13.3.2013, 3 K 235/10, EFG 2013, 1434.

Der BFH hatte dazu u.a. den EuGH angerufen und u.a. gefragt, ob es mit dem Gebot der Rechtsformneutralität vereinbar ist, wenn nur juristische Personen eingegliedert sein können. Darüber hinaus ging es in diesen Verfahren weiterhin um die Anwendbarkeit der nationalen Eingliederungsvoraussetzungen.

Der EuGH¹ hat dazu festgestellt, dass Art. 11 MwStSystRL dahingehend auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat.

Achtung! Eine Beschränkung kann dies nur dort erfahren, wo es zum Zwecke der Verhinderung einer Steuerumgehung oder einer Steuerhinterziehung notwendig ist (Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen).

Wichtig! Der EuGH hat aber in seiner Entscheidung auch deutlich klargestellt, dass sich der einzelne Unternehmer nicht unmittelbar auf das für ihn günstigere Unionsrecht beziehen kann.

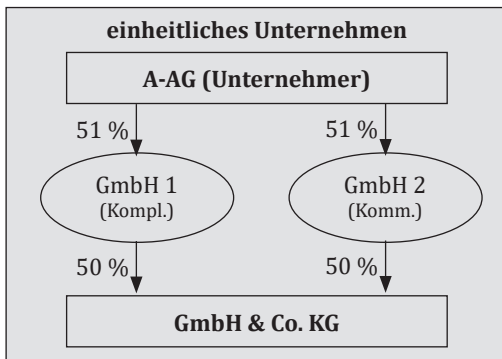
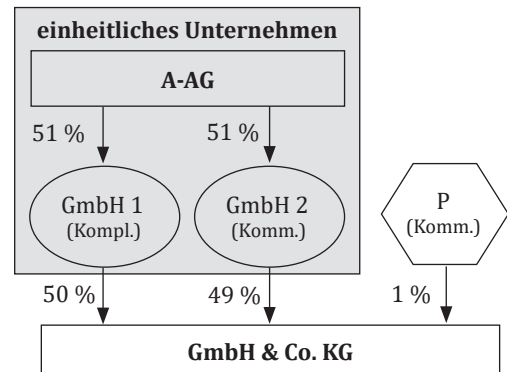
Der BFH² hatte sich in der Folge der Rechtsprechung des EuGH mit den Folgen für die nationale Umsetzung der Organschaftsvoraussetzungen auseinandergesetzt. Leider sind die beiden mit der Umsatzsteuer befassten Senate des BFH³ hier nicht zu einheitlichen Ergebnissen gekommen. Die **Finanzverwaltung**⁴ hat daraufhin in Ausnahmefällen die Möglichkeit eingeräumt, dass auch eine Personengesellschaft in den einheitlichen Organkreis eingegliedert sein kann. Wegen des bei Personengesellschaften regelmäßig geltenden Einstimmigkeitsprinzips ist es aber Voraussetzung, dass sich **alle Anteile an der Personengesellschaft in der Hand des Organträgers oder anderer Organgesellschaften** befinden. Soweit noch außenstehende Personen Anteile an der Personengesellschaft halten, kann die Personengesellschaft nicht unselbstständig eingegliedert sein. Diese Grundsätze waren in allen noch offenen Fällen anzuwenden, gegen den Willen der Beteiligten aber frühestens für Umsätze, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden.

¹ EuGH, Urteil v. 16.7.2015, C-108/14 – Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG/C-109/14 – Marenave Schifffahrts AG, BFH/NV 2015, 1549.

² BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547, BFH, Urteil v. 19.1.2016, XI R 38/12, BStBl II 2017, 567 sowie BFH, Urteil v. 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl II 2017, 581.

³ Beim BFH ist sowohl der V. Senat als auch der XI. Senat für die Umsatzsteuer zuständig.

⁴ BMF, Schreiben v. 26.5.2017, BStBl I 2017, 790.

Beispiel 1:**Beispiel 2:**

Ob die Einschränkung, dass eine Personengesellschaft nur dann eingegliedert sein kann, wenn sich sämtliche Anteile in der Hand des Organträgers und anderer Organgesellschaften befinden, unionsrechtlich zulässig ist, war national nicht unumstritten¹. Das FG Berlin-Brandenburg² hatte in einem Verfahren deshalb den EuGH angerufen.

Wichtig! Der EuGH³ hat eindeutig entschieden, dass die enge Sichtweise des BFH und der Verwaltung mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist. Eine Personengesellschaft kann auch dann in einen Organkreis unselbstständig eingegliedert sein, wenn nicht alle Stimmrechte im Organkreis gebunden sind. Es kommt jeweils auf die Verhältnisse im Einzelfall an. Im vorgelegten Fall wurde mit Stimmenmehrheit entschieden. Allein die theoretische Möglichkeit, den Vertrag (auch mündlich) auf „Einstimmigkeit“ zu ändern, reicht nach EuGH nicht aus, um grundsätzlich die Eingliederungsmöglichkeit zu versagen. Auch die Verhinderung von „Missbrauch“ müsse im Einzelfall durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen werden. Abstrakte Beweisschwierigkeiten allein reichen nicht aus. Eine Ausgestaltung der Organschaft, durch Antrag und Bewilligung durch die Finanzverwaltung zu einem einheitlichen Organkreis zu kommen, könnte ein milderes Mittel darstellen, um im Einzelfall Missbrauch auszuschließen.

In der Folge der Rechtsprechung des EuGH hat der V. Senat des BFH jetzt die **restriktive Sichtweise** bezüglich der Eingliederung einer Personengesellschaft in einen Organkreis **aufgegeben**⁴. Danach kann auch eine **Personenhandels-gesellschaft** mit einer „kapitalistischen Struktur“ Organgesellschaft sein, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandels-gesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind. Der BFH hat damit seine dem entgegenstehende Entscheidung⁵ ausdrücklich aufgegeben. Die Finanzverwaltung hat sich dazu noch nicht geäußert. Aufgrund der Rechtsprechung muss jetzt aber auch eine Personenhandels-gesellschaft (oHG, KG), an der ein anderer Unternehmer die **Mehrheit** der Stimmrechte (Anteile) inne hat, unter den weiteren Bedingungen der organisatorischen und der wirtschaftlichen Eingliederung weisungsgebunden (unselbstständig) eingliederungsfähig sein.

¹ Das FG Baden-Württemberg, Urteil v. 7.11.2019, 1 K 1952/18 hatte anders als der BFH 2015 geurteilt und eine Eingliederung der Personengesellschaft auch bei nicht vollständiger Beteiligung des Organkreises an der Personengesellschaft gesehen. Zu dem Urteil ist Revision, beim BFH anhängig unter V R 45/19.

² FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 21.11.2019, 5 K 5044/19, DStRE 2020, 247; beim EuGH C-868/19 – M-GmbH.

³ EuGH, Urteil v. 15.4.2021, C-868/19 – M-GmbH, BFH/NV 2021, 925.

⁴ BFH, Urteil v. 16.3.2023, V R 14/21, BFH/NV 2023, 790.

⁵ BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547.

Umsatzsteuer-Voranmeldung

Umsatzsteuer-Voranmeldung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 18 UStG

§ 46 bis § 48 UStDV

Abschn. 18.1 bis Abschn. 18.9 UStAE

2. Bedeutung

Der Unternehmer hat seine Ausgangsumsätze sowie seine Vorsteuerbeträge regelmäßig in Voranmeldungen bei seinem zuständigen Finanzamt anzumelden und gleichzeitig die von ihm berechnete Steuer an sein Finanzamt zu überweisen. Der Voranmeldungszeitraum ist regelmäßig das Kalendervierteljahr. In bestimmten Fällen ist der Voranmeldungszeitraum aber der Kalendermonat.

3. Weitere Stichworte

→ Dauerfristverlängerung, → Istbesteuerung, → Sollbesteuerung, → Umsatzsteuererklärung

4. Besonderheiten

Bei neu gegründeten Unternehmen ist im ersten und im folgenden Jahr der Voranmeldungszeitraum immer der Kalendermonat. Die Regelung ist seit dem 1.1.2015 auch auf sog. Vorratsgesellschaften und bisher ruhende Gesellschaften erweitert worden. In der Zeit von 2021 bis 2026 wird die Verpflichtung der neugegründeten Unternehmen zur Abgabe monatlicher Voranmeldungen ausgesetzt. Umsatzsteuervoranmeldungen sind elektronisch authentifiziert an das Finanzamt zu übertragen. Zum 1.1.2025 werden die Grenzen zur Abgabe von monatlichen und vierteljährlichen Voranmeldungen angehoben.

1. Voranmeldungszeiträume

Um die Steuerbeträge zeitnah nach den tatsächlichen Verhältnissen zu berechnen, muss der Unternehmer **laufend Umsatzsteuer-Voranmeldungen** abgeben, in denen er alle steuerlich relevanten Vorgänge erfasst. Gleichzeitig muss er die von ihm berechnete, nach Abzug der Vorsteuerbeträge verbleibende Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen.

Um den Besonderheiten bei den einzelnen Unternehmern Rechnung zu tragen, sind verschiedene Voranmeldungszeiträume im § 18 UStG geregelt worden. Der für den Unternehmer **maßgebliche Voranmeldungszeitraum** kann der folgenden Übersicht entnommen werden, dabei ist entscheidend, welche Umsatzsteuer der Unternehmer tatsächlich im vorangegangenen Kalenderjahr an sein Finanzamt abführen musste:

Umsatzsteuerergebnis im vorangegangenen Kalenderjahr	Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum
Zahlbetrag: Mehr als 1.000 € (ab 2025 2.000 € ¹), aber nicht mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 € ²)	Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr.
Zahlbetrag: Mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 € ³)	Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

¹ Die untere Grenze ist durch das Wachstumschancengesetz zum 1.1.2025 auf 2.000 € angehoben worden.

² Die obere Grenze soll zum 1.1.2025 durch das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz angehoben werden.

³ Die Grenze soll zum 1.1.2025 durch das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz angehoben werden.

Umsatzsteuerergebnis im vorangegangenen Kalenderjahr	Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum
Zahlbetrag: 0 € bis zu 1.000 € (ab 2025 2.000 € ¹)	Das Finanzamt kann den Unternehmer von der Verpflichtung befreien, vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben. Dies erfolgt in der Praxis regelmäßig, sodass dann keine Voranmeldungen abzugeben sind, es ist lediglich eine Jahreserklärung abzugeben.
Erstattungsbetrag: Erstattung zur Umsatzsteuer („Vorsteuerüberhang“) bis zu 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 € ²)	Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr, dass Finanzamt wird jedoch Anträge auf Befreiung von der Abgabeverpflichtung im Regelfall stattgeben.
Erstattungsbetrag: Erstattung zur Umsatzsteuer („Vorsteuerüberhang“) mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 € ³)	Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr, der Unternehmer kann jedoch bis zum 10.2. des laufenden Kalenderjahrs beantragen, dass der Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat ist. Wird der Antrag gestellt, ist der Unternehmer das gesamte Kalenderjahr daran gebunden.
Kein Umsatzsteuerergebnis des Vorjahrs, da neugegründetes Unternehmen, eine Vorratsgesellschaft ⁴ oder eine bisher ruhende juristische Person oder Personengesellschaft erworben wird ⁵	Bis einschließlich 2020: Voranmeldungszeitraum ist im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit oder des Erwerbs und im Folgejahr grundsätzlich der Kalendermonat. Von 2021 bis 2026: Die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen ergibt sich bei Neugründungen (nicht bei Vorratsgesellschaften) im Jahr der Neugründung anhand der voraussichtlichen Steuer für dieses Jahr und im Folgejahr anhand einer auf einen Jahresbetrag hochgerechneten Summe der Zahllast des Vorjahrs.

1.1 Zahllast im vorangegangenen Kalenderjahr

Hat sich für den Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr eine **Zahllast von mehr als 1.000 €** (ab 1.1.2025: 2.000 €) ergeben, ist er nach den oben dargestellten Grundsätzen zur Abgabe einer Voranmeldung verpflichtet. Lag die Zahllast über 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 €), muss eine monatliche Voranmeldung abgegeben werden, ansonsten ist eine vierteljährliche Voranmeldung abzugeben. Ein Wahlrecht, anstelle der vierteljährlichen Voranmeldung eine monatliche Voranmeldung abgeben zu können, besteht für den Unternehmer nicht. Auch hat der Unternehmer kein Wahlrecht, eine vierteljährliche Voranmeldung abzugeben, wenn seine Zahllast im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 €) betragen hat.

¹ Die Grenze ist durch das Wachstumschancengesetz zum 1.1.2025 auf 2.000 € angehoben worden.

² Die Grenze soll zum 1.1.2025 durch das Vierte Bürokratienteilungsgesetz angehoben werden.

³ Die Grenze soll zum 1.1.2025 durch das Vierte Bürokratienteilungsgesetz angehoben werden.

⁴ Eine Vorratsgesellschaft ist eine Gesellschaft, die zwar zivilrechtlich gegründet und im Handelsregister eingetragen ist, aber noch keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausgeführt hat.

⁵ Die Regelung zu den Vorratsgesellschaften und den ruhenden Gesellschaften ist mit Wirkung zum 1.1.2015 eingeführt worden, § 18 Abs. 2 Satz 5 UStG; vgl. auch BMF, Schreiben v. 24.4.2015, BStBl I 2015, 456.

1.2 Erstattungsbetrag im vorangegangenen Kalenderjahr

Bei einem **Erstattungsbetrag im vorangegangenen Kalenderjahr** bleibt es grundsätzlich bei der Abgabe einer vierteljährlichen Voranmeldung. Die Finanzverwaltung wird hier jedoch bei einem entsprechenden Antrag den Unternehmer von der Abgabeverpflichtung einer Voranmeldung befreien, wenn sich keine Gesichtspunkte für eine Veränderung der Verhältnisse in dem laufenden Besteuerungszeitraum ergeben.

Soweit der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr einen **Überschuss zu seinen Gunsten** von mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 €) hatte, kann er gegenüber dem Finanzamt bis spätestens zum 10.2. des laufenden Kalenderjahrs durch Abgabe einer Voranmeldung für den Januar des laufenden Kalenderjahrs beantragen, monatliche Voranmeldungen abzugeben, § 18 Abs. 2a UStG. Diese Frist ist grundsätzlich nicht verlängerbar¹, allerdings kann die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Soweit der Unternehmer einen Antrag auf Dauerfristverlängerung abgegeben hat, verlängert sich diese Frist entsprechend.

Tipp! Soweit der Unternehmer im Regelfall eine Erstattung von Umsatzsteuer in den Voranmeldungen von mehr als 7.500 € (voraussichtlich ab 1.1.2025: 9.000 €) hat, sollte er monatliche Voranmeldungen abgeben, um so früher die jeweiligen Erstattungsbeträge zu erhalten.

Achtung! Eine Vorsteuererstattung kann im Einvernehmen mit dem Unternehmer von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, § 18f UStG.

1.3 Voranmeldungen bei Neugründungen und Übernahmen

Nimmt ein Unternehmer seine **unternehmerische Betätigung neu auf**, hatte er bis einschließlich des Kalenderjahrs 2020 im laufenden und im darauffolgenden Kalenderjahr grundsätzlich monatlich Voranmeldungen abzugeben. Es kam insoweit nicht auf die voraussichtlichen Steuerbeträge an.

Tipp! Neugründungsfälle, in denen aufgrund der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit keine Umsatzsteuer festzusetzen ist (z.B. Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen ohne Vorsteuerabzug – § 4 Nr. 8 ff. UStG –, Kleinunternehmer – § 19 Abs. 1 UStG –, Land- und Forstwirte – § 24 UStG –), fallen nicht unter die Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG.

Auch bei Erwerb einer Vorratsgesellschaft oder wenn eine bisher ruhende Gesellschaft erworben wurde, ist seit dem 1.1.2015 im Jahr der Übernahme und im Vorjahr jeweils eine monatliche Voranmeldung abzugeben. Dabei gilt Folgendes:

- **Vorratsgesellschaft:** eine im Handelsregister eingetragene noch nicht gewerblich oder beruflich tätig gewesene juristische Person oder Personengesellschaft, die objektiv belegbar die Absicht hat, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig auszuüben.
- **Ruhende Gesellschaft (Firmenmantel):** Übernahme einer juristischen Person oder Personengesellschaft, die bereits gewerblich oder beruflich tätig gewesen ist und zum Zeitpunkt der Übernahme ruht oder nur geringfügig gewerblich oder beruflich tätig ist.

Wichtig! Bei einer Vorratsgesellschaft ist ab dem Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Ausübung der Tätigkeit und bei Übernahme eines Firmenmantels ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum im laufenden und im folgenden Kalenderjahr der Kalendermonat.

Seit 2021 müssen **Neugründer** (dies gilt nicht für die Vorratsgesellschaften oder bei einem Mantelkauf) bei Aufnahme ihrer unternehmerischen Betätigung nicht mehr zwingend monatliche Voranmeldungen abgeben. Ob monatliche oder quartalsweise Voranmeldungen abzugeben sind, richtet sich seit 2021 in den

¹ Abschn. 18.2 Abs. 1 UStAE.