

Änderung der Bemessungsgrundlage

Änderung der Bemessungsgrundlage auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 17 UStG

Abschn. 17.1 und Abschn. 17.2 UStAE

2. Bedeutung

Die Umsatzsteuer wie auch die Vorsteuerabzugsberechtigung entsteht auf der Basis der Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG. Dabei muss die Umsatzsteuer bei der Sollbesteuerung (Regelfall der Besteuerung) schon dann gegenüber dem Finanzamt angemeldet werden, wenn die tatsächliche Gegenleistung des Leistungsempfängers oft noch gar nicht feststeht. Wenn sich die Bemessungsgrundlage in einem späteren Besteuerungszeitraum ändert, muss sowohl der leistende Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer als auch der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug korrigieren. In § 17 Abs. 2 UStG sind darüber hinaus weitere Fälle zusammengefasst, die wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln sind. Die später eintretende Änderung der Bemessungsgrundlage muss für die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes immer dem ursprünglichen Umsatz zugeordnet werden.

3. Weitere Stichworte

→ Anzahlungen, → Bemessungsgrundlage, → Gas- und Wärmelieferung, → Geschenke, → Gutscheine und Warengutscheine, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Rücklieferung, → Schadensersatz, → Steuersatz, → Steuersatzwechsel

4. Besonderheiten

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage setzt teilweise voraus, dass ein schon gezahlter Betrag auch tatsächlich an den Vertragspartner wieder zurückgezahlt wird.

1. Änderung der Bemessungsgrundlage

Die Neutralität des Umsatzsteuersystems gebietet es, dass der entstehenden Umsatzsteuer immer eine gleich hohe Vorsteuerabzugsberechtigung gegenübersteht. Berechnungsgrundlage für die bei dem leistenden Unternehmer entstehende Umsatzsteuer ist die Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG. Dabei soll aber endgültig nur dass der Besteuerung unterliegen, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung tatsächlich erhalten hat. Der leistende Unternehmer muss aber – soweit er die Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) nach § 16 Abs. 1 UStG anwendet – die Umsatzsteuer schon im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung anmelden und für diesen Zeitraum die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen. Ebenso hat der Leistungsempfänger, wenn ihm gegenüber die Leistung ausgeführt wurde und er eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen hat, den Vorsteuerabzug aus der erhaltenen Leistung regelmäßig unabhängig einer von ihm vorgenommenen Zahlung, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG¹. Soweit sich die Bemessungsgrundlage in einem Besteuerungszeitraum ändert, der auf die Entstehung der Umsatzsteuer oder der Vorsteuerabzugsberechtigung folgt, ergibt sich die Notwendigkeit einer Anpassung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG. Unerheblich ist dabei, aus welchem Grund sich die Bemessungsgrundlage geändert hat.

Wichtig! Die Berichtigungspflicht bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage betrifft sowohl den leistenden Unternehmer wegen der geschuldeten Umsatzsteuer als auch den Leistungsempfänger bezüglich der abgezogenen Vorsteuer.

¹ Durch das Jahressteuergesetz 2024 wird – aber erst zum 1.1.2028 – eine Änderung erfolgen, nach der der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug erst mit Zahlung vornehmen kann, wenn der leistende Unternehmer die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) anwendet.

Typische Fälle der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG sind:

- Nachträgliche Entgeltserhöhungen, wenn der leistende Unternehmer einen höheren Betrag erhält, als für die Leistung vereinbart worden war (z.B. bei nachträglich erhobenen Teuerungszuschlägen, Stundungszinsen oder Überzahlungen).
- Nachträgliche Entgeltsminderungen, wenn der leistende Unternehmer endgültig einen geringeren Betrag erhält, als vereinbart worden war (z.B. bei Skontoabzug, Gewährung von Boni, nachträglich gewährte Mengenrabatte, Rabattsysteme).

Wichtig! Änderungen der Bemessungsgrundlage betreffen immer die Umsätze, auf die sie sich beziehen. Damit müssen die Beteiligten insbesondere bei Änderung des Steuersatzes oder einer anderen materiellen Steuerrechtsänderung eine Verbindung zu dem ursprünglichen Umsatz herstellen. Deshalb musste bei der im zweiten Halbjahr 2020 temporär vorgenommenen Steuersatzabsenkung besonders auf die zutreffende Zuordnung zu dem früher ausgeführten Umsatz geachtet werden; gleiches gilt auch bei Änderungen der Bemessungsgrundlage nach der Wiederanhebung der Umsatzsteuersätze ab dem 1.1.2021 oder bei der Zuordnung aufgrund der temporär abgesenkten Umsatzsteuer bei Gas- oder Wärmelieferung nach § 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG (vom 1.10.2022 bis 31.3.2024).

Die Änderung bei der Umsatzsteuer und bei der Vorsteuer ist immer in der Voranmeldung des Anmeldezeitraums durchzuführen, in der sich die Änderung der Bemessungsgrundlage ergeben hat, § 17 Abs. 1 Satz 8 UStG. Beteiligt sich ein Unternehmer an einem von einem Dritten betriebenen Rabattsystem, das an Kunden des Unternehmers umsatzabhängige Punkte ausgibt, hat der BFH¹ entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage des Unternehmers erst ändert, wenn der Kunde die Punkte tatsächlich einlöst.

Beispiel 1: Bauunternehmer B hat von dem Lieferanten im Kalenderjahr 2024 Baumaterialien im Wert von 1 Mio. € zuzüglich Umsatzsteuer abgenommen. Im Februar 2025 erhält er für 2024 einen Jahresbonus in Höhe von 23.800 €.

Lösung: Der gewährte Bonus verringert die Bemessungsgrundlage für die an den Bauunternehmer B ausgeführten Lieferungen, er hat im Voranmeldungszeitraum Februar 2025 seinen Vorsteuerabzug zu verringern. Die Änderung der Bemessungsgrundlage ist immer dann anzumelden, wenn die Änderung eingetreten ist, § 17 Abs. 1 Satz 8 UStG.

Achtung! Wenn sich der Bonus auf im Jahr 2020 ausgeführte Leistungen bezog, ergab sich wegen der temporären Steuersatzabsenkung ein besonderes Problem. Die Finanzverwaltung² lässt hier verschiedene Vereinfachungsmöglichkeiten zu, sodass die Entgeltsminderung für das Kalenderjahr einheitlich mit 19 % angesetzt werden kann, es kann aber auch eine prozentuale Aufteilung auf 19 % und 16 % vorgenommen werden. Welche Methode angewendet wird, bestimmt im Regelfall der die Bonifikation auszahlende Unternehmer, der darüber auch einen entsprechenden Beleg erteilen muss³. Vergleichbare Vereinfachungsregelungen hatte die Finanzverwaltung⁴ im Zusammenhang mit der temporären Steuersatzabsenkung vom 1.10.2022 bis 30.3.2024 bei der Lieferung von Gas und Wärme vorgegeben. Die Gewährung der sog. „Dezemberhilfe“ führte aber nicht zu einer Rückvergütung oder Änderung der Bemessungsgrundlage (vgl. auch Stichwort Gas- und Wärmelieferung).

Bezieht sich eine **Änderung der Bemessungsgrundlage** auf mehrere Umsätze, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen (z.B. bei der Gewährung von Jahresboni), muss der leistende Unternehmer dem

¹ BFH, Urteil v. 16.1.2020, V R 42/17, BStBl II 2020, 595.

² BMF, Schreiben v. 30.6.2020, BStBl I 2020, 584.

³ § 17 Abs. 4 UStG.

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

Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 4 UStG einen Beleg erteilen, aus dem sich die Zuordnung der Rückvergütungen zu den einzelnen Umsätzen ergibt¹.

Achtung! Steht die Entgeltsminderung bei der Lieferung dem Grunde nach fest (z.B. bei Bonusvereinbarungen), muss auch schon in der Rechnung auf diese vorab vereinbarte Entgeltsminderung hingewiesen werden; § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG. Wenn die Höhe der Entgeltsminderung noch nicht feststeht, (z.B., da sie sich in Abhängigkeit der abgenommenen Leistungen berechnet) reicht ein Hinweis auf die entsprechende Vereinbarung aus.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage kann sich auch innerhalb einer Leistungskette ergeben, bei der aber einzelne Glieder der Kette übersprungen werden. Ein solcher Fall liegt insbesondere vor, wenn der leistende Unternehmer nicht seinem direkten Abnehmer, sondern einem Endabnehmer innerhalb der Leistungskette einen Preisnachlass zuwendet². Auch in diesem Fall liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG vor, die zu einer Änderung der abzuführenden Umsatzsteuer führt. In diesem Fall kann der durch die Rückvergütung wirtschaftlich belastete Unternehmer seine geschuldete Umsatzsteuer verringern. Soweit der von der Rückvergütung Begünstigte ein Unternehmer ist, der zu einem Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend zu verringern. Vgl. dazu auch Stichwort Gutscheine (Preiserstattungsgutschein). Bei Preisnachlässen und Preiserstattungen eines Unternehmers in einer Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nur vor, wenn der Leistungsempfänger dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist³.

Beispiel 2: Der Hersteller eines Farblaserdruckers gewährt dem Käufer des Geräts unmittelbar unter Auslassung der Zwischenhandelsstufen einen Preisnachlass („Cash-back-Prämie“).

Lösung: Die Rückvergütung an die Käufer stellt eine Änderung der Bemessungsgrundlage für den Hersteller nach § 17 Abs. 1 UStG dar; der Kunde muss einen eventuell vorhandenen Vorsteuerabzug anpassen. Wäre der Kunde im Ausland ansässig und damit die Lieferung an diesen Leistungsempfänger im Inland nicht steuerpflichtig, könnte der Hersteller die Bemessungsgrundlage für seine Umsätze nicht mindern.

Der BFH⁴ hatte dies früher auch bei der Vergütung angewendet, die Vermittler zulasten ihrer Vermittlungsprovision an den vermittelten Kunden ausgezahlt hatten (z.B. bei der Vermittlung von Mobilfunkverträgen oder bei der Vermittlung von Reisen durch Reisebüros). Der EuGH⁵ hatte dies aber verworfen und festgestellt, dass eine Entgeltsminderung nur dann vorliegen kann, wenn es sich um eine Leistungskette handelt und eine Rückvergütung/Minderung innerhalb dieser Leistungskette (aber auch unter Auslassung einzelner Glieder der Kette) vorgenommen wird. Der BFH⁶ hat mittlerweile seine Rechtsprechung anpassen müssen.

¹ Vgl. dazu auch im Zusammenhang mit der temporären Steuersatzabsenkung in 2020 BMF, Schreiben v. 30.6.2020, BStBl I 2020, 584.

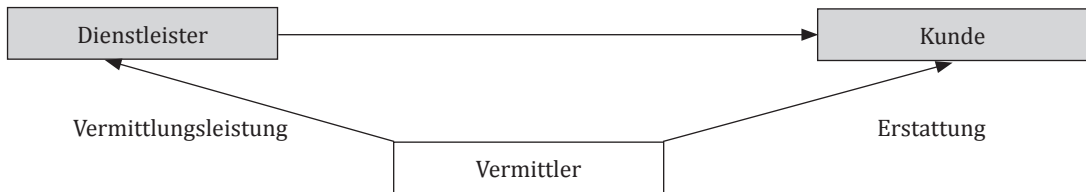
² Vgl. dazu auch Abschn. 17.2 UStAE.

³ § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG (wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096 eingefügt).

⁴ BFH, Urteil v. 12.1.2006, V R 3/04, BStBl II 2006, 479 bei Reisebüros. Dies gilt auch für Preisnachlässe, die dem Telefonkunden vom Vermittler des Telefonanbietervertrags gewährt werden, BFH, Urteil v. 13.7.2006, V R 46/05, BStBl II 2007, 186. Allerdings hatte der BFH hier Zweifel, wie weit diese Möglichkeit der Minderung des Entgelts reicht und hatte deshalb mit Beschluss v. 26.4.2012, V R 18/11, BFH/NV 2012, 1393 den EuGH angerufen.

⁵ EuGH, Urteil v. 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours, BFH/NV 2014, 478.

⁶ BFH, Urteil v. 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306.



Beispiel 3: Vermittler V vermittelt gegenüber dem Telekommunikationsunternehmen T den Abschluss eines Handyvertrags. V erhält für die Vermittlung von T eine Vermittlungsprovision von 300 € zuzüglich USt (bei einem Regelsteuersatz von 19 % insgesamt 357 €). V erstattet aus der verdienten Provision dem Kunden 119 €.

Lösung: Die Erstattung ist nicht als Minderung der Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung anzusehen; V schuldet aus der von ihm ausgeführten Vermittlungsleistung bei einem Regelsteuersatz von 19 % 57 €. Entsprechend kann auch die Erstattung beim Kunden (soweit er vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist) nicht mehr zur Kürzung seines Vorsteuerabzugs führen.

Der BFH¹ hatte darüber hinaus – in Folge der Rechtsprechung des EuGH zu den Preisminderungen – zu Preisnachlässen, die ein **Zentralregulierer** seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, festgestellt, dass diese nicht die Bemessungsgrundlage für die Leistungen mindern, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt. Dementsprechend führt dies auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden². Die Regelungen sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Es wurde von der Finanzverwaltung³ jedoch nicht beanstandet, wenn die Vermittler bzw. Verkaufsagenten für Preisnachlässe, die bis zur Veröffentlichung der o.g. BFH-Urteile im Bundesteuerblatt Teil II gewährt wurden, von einer Entgeltminderung ausgegangen sind⁴. Bei der Berechnung der Umsatzsteuerminderung ist von dem Steuersatz auszugehen, der für den vermittelten Umsatz maßgeblich ist. Für Preisnachlässe, die ab dem Tag nach der Veröffentlichung gewährt werden, ist keine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Vermittler bzw. Verkaufsagent vorzunehmen.

Beispiel 4: Lieferant L verkauft an den Anschlusskunden K Ware für 100.000 €. Die Lieferung kam durch Vermittlung des Zentralregulierers Z zustande, der auch die Zahlungsabwicklung übernimmt. Z erhält dafür von L eine Provision von 10.000 €. Damit die Anschlusskunden die Abwicklung über ihn vornehmen, gewährt Z seinen Anschlusskunden (hier dem K) eine Rückvergütung von 5.000 €.

Lösung: Während früher (längstens bis zum 27.3.2015) die Rückvergütung des Z an den K die Bemessungsgrundlage des Z minderte (nur noch 5.000 €) und gleichzeitig der Vorsteuerabzug des K vermindert wurde (nur noch aus 95.000 €), hat nach der Rechtsprechung des BFH⁵ die Rückvergütung an den K keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug. Z muss die 10.000 € versteuern und K hat den Vorsteuerabzug aus den 100.000 €.

2. Anwendungsfälle nach § 17 Abs. 2 UStG

Neben der allgemeinen Anspruchsgrundlage der Pflicht zur Änderung der Bemessungsgrundlage hat der Gesetzgeber in § 17 Abs. 2 UStG weitere Fälle erfasst, bei denen wie bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage zu verfahren ist. Diese Gleichstellung bedeutet insbesondere, dass die Veränderung ebenfalls in dem Voranmeldungszeitraum zu erfassen ist, in dem die Veränderung eingetreten ist (Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 8 UStG).

¹ BFH, Urteil v. 3.7.2014, V R 3/12, BStBl II 2015, 307.

² Damit gibt der BFH seine bisherige Rechtsprechung auf, damals BFH, Urteil v. 13.3.2008, V R 70/06, BStBl II 2008, 997.

³ BMF, Schreiben v. 27.2.2015, BStBl I 2015, 232.

⁴ Die Veröffentlichung erfolgte im BStBl am 27.3.2015.

⁵ BFH, Urteil v. 3.7.2014, V R 3/12, BStBl II 2015, 307.

E-Rechnung ab 2025

E-Rechnung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

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

2. Bedeutung

Seit dem 1.1.2025 wird – mit Übergangsregelungen – die verpflichtende E-Rechnung 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 seit 2025 eine „sonstige Rechnung“ dar.

3. Weitere Stichworte

→ elektronische Rechnung bis 31.12.2024, → Rechnung

4. Besonderheiten

Die Einführung der neuen E-Rechnung zum 1.1.2025 ist ein erster Schritt zur weiteren Digitalisierung und betrifft seit dem 1.1.2025 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 E-Rechnung zu einer automatisierten Meldung an die Finanzverwaltung führen.

1. Die neuen gesetzlichen Regelungen seit dem 1.1.2025

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 (E-Rechnung). Für die Ausstellung und Übermittlung einer E-Rechnung ergeben sich aber nach § 27 Abs. 38 UStG verschiedene Übergangsregelungen.

Obwohl sich wichtige Dinge ab dem 1.1.2025 bei der Rechnungsausstellung geändert haben, sind **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 Steuer-fairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.

² § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG; bis 31.12.2024 § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 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 Gutschrift⁴ über eine erhaltene Leistung abzurechnen.

Tipp! Insbesondere sind die Anforderungen an die Inhalte der Rechnungen – unabhängig der Art der ausgestellten Rechnung – zum 1.1.2025 unverändert geblieben. 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 1.1.2028 wird aber eine weitere Pflichtangabe in § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG mit aufgenommen: Soweit der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) besteuert, muss er auf die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten hinweisen. Dies ist vor dem Hintergrund der ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfolgten 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 E-Rechnung 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 ist⁵.
- Sonstige Rechnung: Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Dies sind seit dem 1.1.2025 auch Rechnungen, die im PDF-Format oder als JPEG-Datei übertragen werden.

Wichtig! Eine per E-Mail übermittelte PDF-Datei stellt seit 2025 keine „elektronische Rechnung“ mehr dar. Die E-Rechnung muss in einem „strukturierten elektronischen Format“ ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Die Finanzverwaltung⁶ 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 § 14 Abs. 3 Satz 1 bis Satz 5 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 1 Satz 2 bis Satz 6 UStG.

² § 14 Abs. 3 Satz 6 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 3 UStG.

³ § 14 Abs. 4 UStG.

⁴ § 14 Abs. 2 Satz 5 und Satz 6 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 UStG.

⁵ Diese vom Finanzausschuss hinzugefügte Möglichkeit der elektronischen Rechnung soll die geforderte „Technologieoffenheit“ gewährleisten.

⁶ BMF, Schreiben v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287 – a/23/10001 :007; nicht allgemein veröffentlichtes Schreiben an Verbände.

Früher 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 seit 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 E-Rechnung sein! Eine E-Rechnung in dem neuen „strukturierten“ Format ist nur auszustellen, wenn eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht, der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für Zwecke seines Unternehmens bezieht und sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem in § 1 Abs. 3 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. Kleinunternehmer sind nach § 34a UStDV nicht verpflichtet, E-Rechnungen zu erstellen.

1.2 Übergangsregelungen

Die verpflichtende Einführung der E-Rechnung 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 wird, ist die Zustimmung des Leistungsempfängers (wie bisher) notwendig; keine Zustimmung ist bei Abrechnung auf Papier notwendig.

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 seit dem 1.1.2025

Kleinunternehmer seit dem 1.1.2025 auf einen Blick

1. Rechtsquellen

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

Abschn. 19.1 bis Abschn. 19.7 UStAE sowie Abschn. 19a.1 bis Abschn. 19a.4 UStAE (in der seit dem 1.1.2025 geltenden Fassung)

2. Bedeutung

Die Besteuerung von Kleinunternehmern ist zum 1.1.2025 umfassend geändert worden. Kleinunternehmer führen seit 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 seit 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

→ Hilfgeschäft, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, → Kleinunternehmer bis 31.12.2024, → Photovoltaikanlagen, → Steuerschuldnerverfahren, → Unrichtiger Steuerausweis, → Unternehmenseinheit, → Unternehmer

4. Besonderheiten

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

1. Anwendungsbereich

Achtung! Die Ausführungen gelten nur für die Beurteilung von Kleinunternehmern seit 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.

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.

Seit dem 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.

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.

¹ Gewinnerzielungsabsicht ist in der Umsatzsteuer grundsätzlich nicht notwendig.

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

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 startet im Kalenderjahr 2025 als 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 überschreitet, 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. Es gibt keine besonderen Regelungen in den Fällen der unterjährigen Aufnahme der unternehmerischen Betätigung seit dem 1.1.2025, sodass jeder Unternehmensgründer erst einmal als Kleinunternehmer startet, soweit er nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet.

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 gesamte 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 seit 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.

Hat ein Unternehmer erst im Laufe eines Kalenderjahrs seine **Tätigkeit aufgenommen**, erfolgt keine Hochrechnung in einen Gesamtjahresumsatz. Da es erst zu einer Überschreitung der Gesamtumsatzgrenze kommt, wenn der Gesamtumsatz im laufenden Jahr die maßgebliche Grenze überschreitet, müsste vom Grundsatz her jedes neugegründete Unternehmen erst einmal als Kleinunternehmer starten, bis die Gesamtumsatzgrenze von 25.000 €² überschritten ist.

¹ Dies war bis 31.12.2024 noch eine gesetzliche Vorgabe.

² Bisher wurde in den Fällen der Neugründung im Gründungsjahr auf die untere Umsatzgrenze abgestellt – die Finanzverwaltung geht auch nach der gesetzlichen Neufassung von dieser unteren Grenze aus.

Option zur Umsatzsteuer

Option zur Umsatzsteuer auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 4 und § 9 UStG

Abschn. 9.1 und Abschn. 9.2 UStAE

2. Bedeutung

Bestimmte, nach § 4 UStG steuerbefreite Umsätze können nach § 9 UStG steuerpflichtig behandelt werden. Damit eröffnet sich dem leistenden Unternehmer die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen vorzunehmen.

3. Weitere Stichworte

→ Geschäftsveräußerung, → Steuerbefreiung, → Steuerschuldnerverfahren, → Vorsteuerabzug, → Vorsteuerberichtigung

4. Besonderheiten

Die Option bei Veräußerung eines Grundstücks kann nur in dem notariellen Kaufvertrag und nicht auch noch in einer notariellen Ergänzungserklärung ausgeübt werden. Der Widerruf einer solchen Option ist aber möglich, soweit die Steuerfestsetzung noch änderbar ist.

1. Allgemeine Voraussetzungen zur Option

Der Unternehmer hat die Möglichkeit, bestimmte steuerbefreite Umsätze steuerpflichtig zu behandeln. Dies ist dann von Bedeutung, wenn der Unternehmer ansonsten keinen Vorsteuerabzug haben würde. Damit kommen systematisch für die Option zur Umsatzsteuer nur die Umsätze in Betracht, für die bei Steuerbefreiung keine Ausnahme vom Abzugsverbot der Vorsteuer nach § 15 Abs. 3 UStG infrage kommen kann. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber den **Anwendungsbereich für die Option** durch die Regelung des § 9 Abs. 1 UStG auf die folgenden steuerbefreiten Umsätze beschränkt:

- § 4 Nr. 8 Buchst. a bis Buchst. g UStG: Umsätze im Zusammenhang mit **Geldgeschäften**, insbesondere die Gewährung und Vermittlung von Krediten, Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren, Umsätze und die Vermittlung von Umsätzen von Anteilen an Gesellschaften sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten und Bürgschaften;
- § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG: Umsätze, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen;
- § 4 Nr. 12 UStG: die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken**, die Überlassung von Grundstücken zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung von Eigentum gerichteten Vertrags sowie die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken;
- § 4 Nr. 13 UStG: bestimmte Leistungen, die **Wohnungseigentümergeinschaften** an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer erbringen;
- § 4 Nr. 19 UStG: bestimmte **Umsätze von Blinden** und Inhabern von Blindenwerkstätten.

Tipp! Grundsätzlich ist eine Option aber immer nur dann möglich, wenn der Empfänger der Leistung ein Unternehmer ist und die Leistung auch für sein Unternehmen verwendet, § 9 Abs. 1 UStG.

Beispiel 1: Immobilienbesitzer I errichtet ein Gebäude im Inland, das er sowohl an Privatpersonen zu Mietwohnzwecken als auch an die Gemeinde zur Nutzung als Bürgeramt vermietet.

Lösung: Die Vermietungen sind im Inland steuerbar und grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. I kann nicht auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze nach § 9 Abs. 1 UStG verzichten, da seine Mieter Nichtunternehmer sind. Die Gemeinde tritt im Rahmen des Bürgeramts nicht im Rahmen einer unternehmerischen Betätigung auf und erlangt somit keine Unternehmereigenschaft.

2. Die Ausübung der Option

Die **Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht** ist an **keine bestimmte Form** gebunden¹. Der Unternehmer muss auch nicht bei der Option gegenüber dem Leistungsempfänger auf die Steuerpflicht optieren, es genügt, wenn er den betreffenden Umsatz in seiner Voranmeldung und Erklärung als steuerpflichtigen Umsatz behandelt. Zu beachten sind aber die Ausnahmen nach § 9 Abs. 3 UStG für Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Tipp! Die durch Option steuerpflichtig behandelten Umsätze sind von dem Unternehmen normal in der Umsatzsteuer-Voranmeldung als steuerpflichtige Umsätze anzumelden. In der Jahressteuererklärung sind die Umsätze dann zusätzlich in der Zeile 69 anzugeben (Jahressteuererklärung 2025)².

Für den **Verzicht und die Rücknahme des Verzichts** gelten keine gesetzlichen Regelungen. Eine Option auf die Umsatzsteuerpflicht kann jederzeit für die Zukunft ausgeübt werden. Die Finanzverwaltung ging früher davon aus, dass der Verzicht wie auch die Rücknahme des Verzichts solange möglich war, wie die Steuerfestsetzung für diese Leistung noch vorgenommen werden konnte. Der Verzicht war deshalb auch dann noch möglich, wenn eine Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert wurde³.

Der BFH⁴ hatte dann aber – in einem Verfahren zum rückwirkenden Wechsel der Besteuerung von der Ist- zur Sollbesteuerung – die Rückgängigmachung der Optionen nach den §§ 9, 19, 23 UStG als auch die Rückgängigmachung der Istbesteuerung im Rahmen des § 20 UStG gleichgestellt und einen rückwirkenden Antrag sowie die rückwirkende Rücknahme desselben nur bis zum **Eintritt der formellen Bestandskraft** für zulässig erachtet.

Wichtig! Formelle Bestandskraft tritt ein, wenn die Rechtsbehelfsfrist im Verwaltungsverfahren und die Klagefrist bzw. die Rechtsmittelfrist im gerichtlichen Verfahren abgelaufen und daher Unanfechtbarkeit eingetreten ist. Die Bestandskraft kann nur bei Vorliegen bestimmter, gesetzlich geregelter Tatbestände durchbrochen werden.

Die Finanzverwaltung hatte die Grundsätze aus dem BFH-Urteil auch für den Widerruf der Option angewandt⁵. Damit kann nach Auffassung der Finanzverwaltung der Verzicht auf die Steuerbefreiung wie auch die nachträgliche Rücknahme des Verzichts nur bis zur formellen Bestandskraft vorgenommen werden. Der BFH⁶ hat dagegen klargestellt, dass dies nicht für den Widerruf bei der Option gelten soll; der Widerruf kann solange erfolgen, wie die **Steuerfestsetzung anfechtbar oder nach § 164 AO änderbar** ist. Grundsätzlich müsste dies in diesen Fällen auch für die Ausübung der Option für die Vergangenheit gelten. Mit Schreiben v. 2.8.2017 hat die Finanzverwaltung sowohl den Verzicht als auch den Widerruf bis zur materiellen Bestandskraft der Veranlagung zugelassen.

¹ Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE.

² In der Jahressteuererklärung für 2024 war dies ebenfalls die Zeile 69.

³ So noch Abschn. 148 Abs. 3 UStR 2008.

⁴ BFH, Urteil v. 10.12.2008, XI R 1/08, BStBl II 2009, 1026.

⁵ Vgl. Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE.

⁶ BFH, Urteil v. 19.12.2013, V R 6/12, BStBl II 2017, 837.

Tipp! Die Ausübung der Option ist an keine Frist gebunden, sie kann jederzeit für die Zukunft wieder zurückgenommen werden. Gegebenenfalls erfolgt dann aber eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

Ein einmal ausgeübter **Verzicht auf die Steuerbefreiung** kann unter den oben dargestellten Voraussetzungen auch wieder rückgängig gemacht werden. Der Leistungsempfänger muss dieser Rückgängigmachung nicht zustimmen.

Tipp! Soweit eine ausgeübte Option wieder rückgängig gemacht wird, muss der leistende Unternehmer die in den Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer berichtigen, da er sie ansonsten nach § 14c Abs. 1 UStG schuldet. Im Regelfall besteht hier zivilrechtlich ein Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers auf die an den Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer. Die Berichtigung der Umsatzsteuer kann nur erfolgen, wenn eine Zustimmung des Finanzamts zu dieser Berichtigung vorliegt und somit sichergestellt ist, dass der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nicht vorgenommen wurde oder wieder rückgängig gemacht worden ist (die „Gefährdung des Steueraufkommens muss ausgeschlossen sein“)¹.

3. Einschränkungen der Option nach § 9 Abs. 2 UStG

Soweit sich die Option auf Nutzungen von Grundstücken bezieht (in der Regel bei Vermietungen von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG sind), sind über die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG hinaus auch die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG zu berücksichtigen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass die Einschränkung der Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 2 UStG in der Vergangenheit mehreren Änderungen unterlegen hat.

Tipp! Da die Anwendung des § 9 Abs. 2 UStG ausschließlich von dem Bau- bzw. Fertigstellungsjahr der Immobilie abhängt, kann diese Vorschrift nur im Zusammenhang mit der Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 2 UStG umgesetzt werden.

Die einzelnen Möglichkeiten der Option im zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes verdeutlicht die folgende Abbildung über die Zusammenhänge des § 9 Abs. 1 bis Abs. 3 UStG:

¹ Dies entspricht der Vorgabe des § 14c Abs. 2 UStG, die auch für die nachträgliche Änderung bei einem Verzicht auf die Steuerfreiheit anzuwenden ist.

1. Stufe: § 9 Abs. 1 UStG: ⇒ Leistung wird an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht
 ⇒ Optionsfähiger Umsatz (steuerfreier Umsatz nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis Buchst. g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, Nr. 13 oder Nr. 19 UStG)

2. Stufe: § 9 Abs. 2 UStG: Einschränkung bei
 ⇒ Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten
 ⇒ Vermietung oder Verpachtung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG oder Umsätzen nach § 4 Nr. 12 Buchst. b und c UStG

Baubeginn vor dem 1.6.1984 und
 ⇒ wenn Wohnzwecken dienend: Fertigstellung vor dem 1.4.1985
 ⇒ wenn anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienend: Fertigstellung vor dem 1.1.1986

⇒ **Keine Einschränkung der Option**, aber § 42 AO beachten

Baubeginn vor dem 11.11.1993 und Fertigstellung bis 31.12.1997 und
 ⇒ wenn Wohnzwecken dienend: Baubeginn ab dem 1.6.1984 oder Fertigstellung ab 1.4.1985
 ⇒ wenn anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienend: Baubeginn ab dem 1.6.1984 oder Fertigstellung ab 1.1.1986

⇒ Option nur zulässig, wenn Einheit nicht Mietwohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken dient oder zu dienen bestimmt ist, § 27 Abs. 2 UStG

Baubeginn ab dem 11.11.1993 oder Fertigstellung nach dem 31.12.1997

⇒ Option nur zulässig, wenn Mieter das Grundstück ausschließlich (Bagatellegrenze von 5 %) für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE

Ausübung der Option ist bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig; bei anderen Grundstückslieferungen kann nur im notariellen Kaufvertrag Option ausgeübt werden (§ 9 Abs. 3 UStG).

Beispiel 2: Vermieter V ist Eigentümer einer Immobilie in München. Mit Mietvertrag vom 1.3.2025 vermietet er eine Einheit an den Augenarzt A.

Lösung: Die Möglichkeit, bei der Vermietung auf die Steuerpflicht zu optieren, hängt davon ab, wann mit dem Bau des Gebäudes begonnen wurde bzw. wann das Gebäude fertiggestellt wurde. Wenn mit dem Bau vor dem 11.11.1993 begonnen und das Gebäude bis zum 31.12.1997 fertiggestellt wurde, kann der Vermieter bei der Vermietung auf die Steuerpflicht optieren. Bei Baubeginn ab dem 11.11.1993 oder Fertigstellung ab dem 1.1.1998 ist eine Option auf die Steuerpflicht bei der Vermietung nicht möglich. Unerheblich ist dabei, ob und wenn ja, wann V das Haus erworben hat oder wann der Mietvertrag abgeschlossen wurde.

3.1 Besonderheiten bei Gebäuden mit Baubeginn vor dem 11.11.1993 und Fertigstellung bis 31.12.1997

Bei Gebäuden, bei denen mit dem **Baubeginn** (vgl. dazu 3.3) **vor dem 11.11.1993** begonnen worden ist und die auch vor dem 1.1.1998 fertiggestellt worden sind, kann der Vermieter die Vermietung steuerpflichtig behandeln, wenn der Mieter ein Unternehmer ist und er die Räume für seine unternehmerischen Zwecke (allerdings keine Mietwohnzwecke) verwendet. Soweit diese Voraussetzungen gegeben sind,

Unberechtigter Steuerausweis

Unberechtigter Steuerausweis auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 14c Abs. 2 UStG

Abschn. 14c.2 UStAE

2. Bedeutung

Wer in einem Abrechnungspapier einen Umsatzsteuerbetrag gesondert ausweist, ohne diese Umsatzsteuer aufgrund einer erbrachten Leistung zuschulden, oder wer als Nichtunternehmer oder Kleinunternehmer eine Umsatzsteuer gesondert ausweist, muss diese Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen.

3. Weitere Stichworte

→ Rechnung, → Schadensersatz, → Unrichtiger Steuerausweis, → Vorsteuerabzug

4. Besonderheiten

Angaben in Zeile 47 der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2025, Angabe in Zeile 112 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2024 und Zeile 113 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2025.

Durch das Jahressteuergesetz 2024 ist klarstellend mit aufgenommen worden, dass eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet wird, die in einer Gutschrift gesondert ausgewiesen wurde, wenn dieser Gutschrift vom leistenden Unternehmer nicht unverzüglich widersprochen wird.

1. Anwendungsfälle

Wer in einer **Rechnung** einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer nicht berechtigt ist, schuldet den ausgewiesenen Betrag. Dies gilt auch, wenn jemand in einem **anderen Dokument**, mit dem er wie ein leistender Unternehmer abrechnet, einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder wenn er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt hat.

Achtung! Auch eine nicht geschäftsfähige Person kann unberechtigt eine Umsatzsteuer in einem Abrechnungspapier ausweisen.

Wichtig! Die Rechtsfolge des unberechtigten Steuerausweises tritt auch dann ein, wenn das Abrechnungspapier nicht alle für eine Rechnung notwendigen Bestandteile nach § 14 Abs. 4 UStG ausweist¹.

Die Inanspruchnahme einer Person für eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer setzt voraus, dass diese Person an der Erstellung des Dokuments mitgewirkt hat. Dabei sind die Grundsätze der Stellvertretung, zu denen auch die Grundsätze der **Anscheins- und Duldungsvollmacht** gehören, mit zu berücksichtigen². Dies gilt auch dann, wenn jemand in seinem eigenen Namen ein Gewerbe im Interesse eines Dritten anmeldet, der es dann tatsächlich betreibt.

Typische Anwendungsfälle für die Entstehung einer Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG sind in der Praxis die folgenden Fälle:

- Ein Nichtunternehmer rechnet über eine Leistung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ab,
- ein Unternehmer verkauft einen Gegenstand, der nicht seinem Unternehmen zugeordnet war oder nicht zugeordnet werden konnte, mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer,

¹ BFH, Urteil v. 17.2.2011, V R 39/09, BStBl II 2011, 734.

² BFH, Urteil v. 7.4.2011, V R 44/09, BStBl II 2011, 954.

- (bis 31.12.2024:) ein Kleinunternehmer rechnet über eine Leistung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ab¹, ab dem 1.1.2025 führen Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze aus, die bei einem fehlerhaften Steuerausweis zu einem unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG führen,
- ein Unternehmer rechnet über einen erhaltenen Schadensersatz mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ab,
- ein Unternehmer rechnet über eine nicht erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ab (Schein- oder Gefälligkeitsrechnung),
- ein Unternehmer gibt in einer Rechnung eine andere als die eigentlich erbrachte Leistung an.

Beispiel 1: Malermeister M renoviert die Wohnräume eines Unternehmers, stellt aber eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer mit der Leistungsbezeichnung „Renovierung der Büroräume“ aus.

Lösung: M schuldet aus der tatsächlich erbrachten Leistung (Renovierung der Wohnräume) die Umsatzsteuer – dies ist unabhängig davon, ob er für diese Leistung eine Rechnung ausgestellt hat. Aus der Abrechnung mit der falschen Leistungsbezeichnung („Renovierung der Büroräume“) schuldet er zusätzlich die ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG, somit schuldet M zweimal Umsatzsteuer.

Achtung! Für die Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer die Rechnung vorsätzlich falsch ausgestellt hat oder ob er nur im Rechtsirrtum gehandelt hat. Die Entstehung der Umsatzsteuer ist lediglich daran geknüpft, dass ein Abrechnungspapier mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer in den Verkehr gebracht worden ist.

Eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer konnte sich bei Abrechnung durch Gutschrift nur unter bestimmten Voraussetzungen ergeben. War eine Gutschrift nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt, stand sie einer Rechnung nicht gleich und konnte nach der Rechtsprechung des BFH² keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen. Die Finanzverwaltung³ hatte dies restriktiv umgesetzt. Der Gesetzgeber hat durch das Jahressteuergesetz 2024 mit Wirkung zum 6.12.2024 klarstellend zu dieser Frage in § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geregelt, dass eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet wird, die in einer Gutschrift gesondert ausgewiesen wurde, wenn dieser Gutschrift vom leistenden Unternehmer nicht unverzüglich widersprochen wird.

2. Steuerentstehung

Wichtig! Die Steuerentstehung ist bei unrichtigen und bei unberechtigten Steuerausweis einheitlich nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG mit Ausgabe der Rechnung festgelegt.

Im Falle des § 14c Abs. 2 UStG entsteht die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG⁴ im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. **Steuerschuldner** ist in jedem Fall der Aussteller der Rechnung, unabhängig von der Unternehmereigenschaft; auch bei einem unberechtigten Steuerausweis in einer Gutschrift ist der Unternehmer (nicht der Aussteller der Gutschrift) der Steuerschuldner, wenn er dem ausgewiesenen Steuerbetrag nicht unverzüglich widerspricht.

¹ Eine Ausnahme sieht die Finanzverwaltung nur in den Fällen, in denen der Kleinunternehmer nachweisbar gegenüber einem Nichtunternehmer abrechnet, da in diesem Fall keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, Abschn. 14c.2 Abs. 1a UStAE.

² BFH, Urteil v. 27.11.2019, V R 23/19, BStBl II 2021, 542.

³ BMF, Schreiben v. 19.8.2021, BStBl I 2021, 1087.

⁴ Bis 5.11.2015 entstand die Umsatzsteuer bei unberechtigtem Steuerausweis nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG ebenfalls mit Ausgabe der Rechnung.