

# VAT Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen  
rund um die Mehrwertsteuer

Oktober 2023

## NEUES VOM EUGH

### **Abo-Prämie kann Nebenleistung sein**

*EuGH, Urteil vom 5. Oktober 2023  
– Rs. C-505/22 – Deco Proteste - Editores*

Das EuGH-Urteil betrifft einen portugiesischen Rechtsstreit über die Pflicht zur Zahlung von Umsatzsteuer auf die Lieferung von Tablets oder Smartphones durch Deco Proteste – Editores als Abo-Prämien an neue Abonnenten der von ihr vertriebenen Zeitschriften.

### **Sachverhalt**

Deco Proteste – Editores ist ein in Portugal ansässiges Unternehmen, das Zeitschriften und sonstiges Informationsmaterial zum Thema Verbraucherschutz herausgibt und vertreibt. Diese Erzeugnisse werden nur mit Abonnement verkauft. Im Rahmen von Werbekampagnen zur Gewinnung neuer Kunden bietet sie neuen Abonnenten ein Geschenk (im Folgenden: Abo-Prämie) an, das aus einem Tablet oder einem Smartphone bestehen kann, mit einem Stückwert von stets unter 50 Euro.

Die Abo-Prämie wird diesen Abonnenten zusammen mit ihrer Zeitschrift per Post zugeschickt, nachdem sie die erste Monatsrate für das Abonnement gezahlt haben, die genauso hoch ist wie die darauffolgenden Raten. Da keine Mindestbezugsdauer festgelegt

ist, behalten die Abonnenten nach Zahlung der ersten Monatsrate selbst im Fall der Kündigung des Abonnements die Abo-Prämie, ohne Nachteile zu erleiden.

Die portugiesische Steuer- und Zollbehörde war der Ansicht, dass es sich bei den Abo-Prämien um steuerpflichtige Geschenke handele. Sie unterwarf daher die Lieferung dieser Geschenke der Umsatzsteuer, wobei sie als Bemessungsgrundlage deren Einkaufspreis und als Umsatzsteuersatz den Normalsatz von 23 Prozent heranzog. Das dagegen angerufene Gericht hat Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts und die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Es hat den EuGH gefragt, ob es sich bei der Abo-Prämie um eine unentgeltliche Zuwendung oder einen integralen Bestandteil eines einzigen entgeltlichen Umsatzes oder einen integralen Bestandteil eines kommerziellen Angebots, das aus einem Hauptgeschäft (dem Zeitschriftenabonnement) und einem Nebengeschäft (der Gewährung eines Geschenks) besteht, handelt.

### **Aus den Entscheidungsgründen**

Der EuGH weist zunächst darauf hin, dass im Hinblick auf die Umsatzsteuer jeder Umsatz in der Regel als eigene und selbstständige Leistung zu betrachten sei. Wenn ein Umsatz jedoch mehrere Elemente umfasst, stelle sich die

## Inhalt

### Neues vom EuGH

[Abo-Prämie kann Nebenleistung sein](#)

[Steuersatz von Getränken](#)

[Folgen der Nichtigkeit einer nationalen Regelung](#)

### Neues vom BFH

[Vorsteuerabzug von Einfuhrumsatzsteuer](#)

[Vertrauensschutz bei rechtswidrigem Verwaltungshandeln](#)

### Neues vom BMF

[Geplantes E-Invoicing](#)

[Ermäßigter Steuersatz bei der Lieferung von Holz hackschnitzel](#)

[Ermäßigter Steuersatz bei der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen](#)

### Aus aller Welt

[TaxNewsFlash Indirect Tax](#)

### Veranstaltungen

Frage, ob er als aus einer einheitlichen Leistung bestehend oder als mehrere eigene und selbstständige, hinsichtlich der Mehrwertsteuer getrennt zu beurteilende Leistungen anzusehen ist.

Insbesondere stelle ein wirtschaftlicher Vorgang dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung sei als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Indiz sei der jeweilige Wert jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstelle.

Im Streitfall scheine eine mit einer Nebenleistung verbundene Hauptleistung vorzuliegen. Die Gewährung einer Abo-Prämie durch die Klägerin des Ausgangsverfahrens an die neuen Abonnenten stelle nämlich einen Anreiz für das Abonnement dar. Sie diene nur dem Zweck, die Zahl der Abonnenten für die von der Klägerin veröffentlichten Zeitschriften zu erhöhen und damit die von ihr erzielten Gewinne zu steigern.

Im Übrigen gehe aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens bei ihrer kaufmännischen Kalkulation berücksichtigt, dass einige Abonnenten ihr Abonnement nach Zahlung der ersten Monatsrate kündigen werden, wobei sie aufgrund dieser Zahlung die Prämie behalten dürfen, ohne an das Abonnement gebunden zu bleiben. Dies ändere jedoch nichts daran, dass die Gewährung einer

Abo-Prämie der Klägerin des Ausgangsverfahrens ermöglicht, jedes Jahr die Zahl ihrer Abonnenten erheblich zu erhöhen. Die Gewährung einer solchen Prämie habe daher aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers, der bereit ist, mindestens eine Monatsrate für ein Abonnement zu bezahlen, um die Prämie zu erhalten, keinen eigenständigen Zweck.

Außerdem habe die Abo-Prämie den neuen Abonnenten ermöglicht, die Hauptdienstleistung des Dienstleisters, das heißt die Lektüre der Zeitschriften, für die das Abonnement abgeschlossen worden sei, unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, da mit Hilfe eines Tablets oder eines Smartphones zum Beispiel der Zugriff auf eine digitale Fassung dieser Zeitschriften möglich sei.

---

#### **Bitte beachten Sie:**

Dadurch, dass die Abo-Prämie in der konkreten Fallgestaltung unselbstständige Nebenleistung zum Zeitschriftenabonnement (7 Prozent in Deutschland) ist, teilt sie das Schicksal der Hauptleistung. So dürfte im Streitfall weder eine unentgeltliche Wertabgabe versteuert noch das Entgelt des Zeitschriftenabonnements in einen 7 Prozent- und 19 Prozent-Teil (in Deutschland) aufgeteilt werden. Die Entscheidung betrifft allerdings einen Einzelfall und es kommt grundsätzlich auf die jeweilige Sachverhaltsgestaltung bei einer Abo-Prämie an, ob es sich (wie beim EuGH) nur um eine Nebenleistung gehandelt hat. Nach deutschem Recht ist dabei insbesondere zu berücksichtigen, dass die Beurteilung einer Lieferung mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG (Anlage 2 Nr. 49 für Zeitungen) und die Frage nach der Haupt- oder Nebenleistung in vielen Fällen nach zolltariflichen Gesichtspunkten zu erfolgen hat. Dahingehende Überlegungen sind im

[Streitfall allerdings nicht an den EuGH herangetragen worden.](#)

---

#### **Steuersatz von Getränken**

*EuGH, Urteil vom 5. Oktober 2023 – Rs. C-146/22 – YD*

Das EuGH-Urteil betrifft den Umsatzsteuersatz, den YD auf die in ihren polnischen Gastronomielokalen erzielten Umsätze aus dem Verkauf von Schokoladenmilchgetränken anzuwenden hat.

#### **Sachverhalt**

YD betreibt eine Kaffeehauskette in Wrocław (Polen), über die sie ein Getränk mit der Bezeichnung „Classic Hot Chocolate“ vertreibt, bei dem es sich um eine heiße Schokolade, zubereitet auf der Basis von Milch und Schokoladensauce, handelt.

YD ersuchte die Steuerbehörde um verbindliche Auskunft über den auf dieses Getränk anwendbaren Umsatzsteuersatz. Mit Bescheid vom 17. Juni 2020 kam diese Behörde zum Ergebnis, dass sowohl der Verkauf des Getränks zum Mitnehmen als auch sein Verkauf an Ort und Stelle als eine Lieferung von Gegenständen anzusehen seien, die mit Nebenleistungen einhergehe, nämlich der Zubereitung und Abgabe des Getränks an den Kunden zum sofortigen Verzehr. Für eine solche Lieferung von Gegenständen gelte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz von 8 Prozent.

Die Steuerbehörde bestätigte ihren Bescheid mit Bescheid vom 11. Dezember 2020. Sie stellte fest, dass das in Rede stehende Getränk nicht mit im Einzelhandel verkauften Milchgetränken austauschbar sei, die einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 5 Prozent unterlägen. Sie wies auf den Unterschied hin, der zwischen einem Fertiggetränk, das in einem

Geschäft verkauft werde, und einem Heißgetränk bestehe, das von einem Kaffeehausmitarbeiter auf Bestellung und nach den konkreten Wünschen des jeweiligen Kunden zubereitet werde. Im zweiten Fall werde die Lieferung von Nebendienstleistungen begleitet, die die Entscheidung des Verbrauchers, das betreffende Produkt zu kaufen, beeinflussten.

Das angerufene Gericht hat Zweifel, ob die unterschiedliche Behandlung mit dem Unionsrecht vereinbar ist und hat die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

### Aus den Entscheidungsgründen

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität lässt es nach dem EuGH nicht zu, gleichartige Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.

Deshalb soll das vorliegende Gericht erstens prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Milchgetränke ähnliche Eigenschaften haben, zweitens, ob sie beim Verbraucher denselben Bedürfnissen dienen, und drittens, ob die Unterschiede zwischen diesen Milchgetränken einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, eines dieser Getränke zu kaufen, haben. Bereits dann, wenn das dritte Kriterium erfüllt sei, könne davon ausgegangen werden, dass die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen nicht gleichartig seien, und es somit nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße, auf sie unterschiedliche ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden.

Die von YD vertriebenen Getränke würden eigens auf Bestellung eines Kunden zubereitet und warm

abgegeben werden, zum sofortigen Verzehr bestimmt seien, während dies bei in Geschäften vertriebenen Milchgetränken, auf deren Zusammensetzung der Verbraucher im Übrigen keinen Einfluss habe, nicht unbedingt der Fall sei. Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorliegende Gericht schein dieser Unterschied einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidung des Verbrauchers, eines dieser Getränke zu kaufen, zu haben, da dieser Entscheidung nicht die gleichen Bedingungen und das gleiche Ziel zugrunde liegen, und zwar erst recht nicht, wenn der Verbraucher die Zusammensetzung der erstgenannten Getränke durch die Bestellung zusätzlicher Zutaten ändern könne.

### Bitte beachten Sie:

Bereits mit Urteil vom 9. Februar 2006 (V R 49/04, BStBI II 2006, 694) hat der BFH entschieden, dass sogenannte "Milchersatzprodukte" (aus Soja, Reis oder Hafer gewonnene Flüssigkeiten) pflanzlichen Ursprungs keine begünstigten Milch- oder Milchmischgetränke seien. Damals hat der BFH ausgeführt, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht gebiete, Milchersatzprodukte der hier zu beurteilenden Art umsatzsteuerrechtlich wie Milchmischgetränke zu behandeln. Denn Milchmischgetränke und Milchersatzprodukte seien nach der Kombinierten Nomenklatur, anhand derer die Mitgliedstaaten ihre Steuerermäßigungen ausdrücklich abgrenzen dürfen, nicht gleichartig, weil sie in unterschiedliche Unterpositionen einzureihen seien; darum müssten sie auch umsatzsteuerrechtlich nicht gleichbehandelt werden.

Diese Entscheidung wird nach dem BFH-Urteil vom 21. April 2022 (V R 2/22, V R 6/18) zu den Holzhackschnitzeln (vgl. weiter unten im Newsletter das neue

BMF-Schreiben zu einer Verlängerung der Übergangsregelung) in Frage gestellt, denn hier hat der BFH ausgeführt, dass Holzhackschnitzel auch dann nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a UStG der Steuerermäßigung unterliegen können, wenn sie bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 122 MwStSystRL Brennholz im Sinne der Warenbeschreibung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a UStG seien.

Damit steht das Fehlen der zolltariflichen Voraussetzungen bei Sojamilch dem ermäßigten Steuersatz grundsätzlich nicht entgegen, wenn diese und die Kuhmilch im Sinne des Verbrauchers austauschbar wären. Wie beim Brennholz könnte man argumentieren, dass die Sojamilch und die nach der nationalen Regelung begünstigte Kuhmilch aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dem gleichen Zweck dienen würden und miteinander in Wettbewerb stehen. Man darf gespannt sein, ob der BFH nach seiner Entscheidung zu den Holzhackschnitzeln zukünftig bei der Sojamilch andere Erwägungen als im Jahr 2006 zugrunde legt.

### Folgen der Nichtigkeit einer nationalen Regelung

*EuGH, Urteil vom 5. Oktober 2023 – Rs. C-355/22 – Osteopathie Van Hauwermeiren*

Das EuGH-Urteil betrifft die Folgen der Nichtigkeit einer nationalen Umsatzsteuerregelung in Belgien.

### Sachverhalt

Art. 44 des belgischen Mehrwertsteuergesetzbuchs sieht vor, dass bestimmte Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit sind.

Im Nachgang zum EuGH-Urteil vom 27. Juni 2019 – Rs. C-597/17 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. erklärte der belgische Verfassungsgerichtshof in seinem Urteil vom 5. Dezember 2019 den Art. 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuchs für nichtig, da diese Bestimmung nicht zulasse, die Umsatzsteuerbefreiung für chiropraktische oder osteopathische Dienstleistungen auch anderen als den in dieser Bestimmung genannten Personen, die ärztliche und arzttähnliche Berufe ausübten, zu gewähren. Voraussetzung hierfür sollte sein, dass diese Personen über die erforderlichen Qualifikationen verfügten, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreiche, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arzttähnlichen Berufs angeboten würden, gleichartig angesehen zu werden.

In diesem Urteil entschied dieses belgische Gericht auch, von der ihm durch ein nationales Gesetz eingeräumten Befugnis Gebrauch zu machen, die Wirkungen dieser Bestimmung für steuerpflichtige Sachverhalte aufrechtzuerhalten, die sich vor dem 1. Oktober 2019 ereignet haben. Insoweit wies es darauf hin, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, die sich aus der Gesamtheit der beteiligten öffentlichen und privaten Interessen ergäben, gegen eine rückwirkende Anwendung des Nichtigkeitsurteils sprächen.

Gegen eine Rückwirkung sprächen insbesondere die faktische Unmöglichkeit, zu Unrecht beigetriebene Mehrwertsteuer nachträglich an die Abnehmer der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Lieferungen oder erbrachten Dienstleistungen zurückzuzahlen oder von ihnen eine nachträgliche Zahlung im Fall der rechtswidrigen Nichterhebung zu verlangen, insbesondere, wenn es um eine große Zahl nicht näher identifizier-

ter Personen gehe oder die Steuerpflichtigen nicht über ein buchhalterisches System verfügten, das es ihnen erlaube, die betreffenden Lieferungen oder Dienstleistungen und ihren Wert nachträglich zu identifizieren.

Die Gesellschaft Osteopathie Van Hauwermeiren beruft sich auf eine rückwirkende Steuerbefreiung. Das angerufene belgische Gericht hat Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts und die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

### **Aus den Entscheidungsgründen**

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass ein nationales Gericht nicht das Recht hat, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen einer nationalen Rechtsvorschrift, die es für mit der MwStSystRL unvereinbar erklärt hat, mit der Begründung aufrechtzuerhalten, dass es nicht möglich sei, zu Unrecht beigetriebene Umsatzsteuer nachträglich an die Abnehmer der von einem Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen zurückzuzahlen, insbesondere wegen der großen Zahl betroffener Personen oder wenn diese Personen nicht über ein buchhalterisches System verfügten, das es ihnen erlaube, diese Dienstleistungen und ihren Wert zu ermitteln.

Der EuGH begründet dies damit, dass die Mitgliedstaaten gemäß dem in Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet sind, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu beheben; diese Verpflichtung obliegt im Rahmen seiner Zuständigkeiten jedem Organ des betreffenden Mitgliedstaats.

Stellen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats fest, dass eine nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, müssen sie folglich, auch wenn ihnen

die Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen verbleibt, dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird.

In diesem Zusammenhang obliegt es den nationalen Gerichten, die wirksam mit Klagen gegen eine mit der MwStSystRL unvereinbare nationale Regelung befasst sind, auf der Grundlage des nationalen Rechts Maßnahmen zu ergreifen, die verhindern, dass diese Regelung zur Anwendung kommt.

Nur der EuGH kann in Ausnahmefällen und aus zwingenden Erwägungen der Rechtssicherheit eine vorübergehende Aussetzung der Verdrängungswirkung herbeiführen, die eine unionsrechtliche Vorschrift gegenüber mit ihr unvereinbarem nationalem Recht ausübt. Eine solche zeitliche Beschränkung der Wirkungen einer Auslegung des Unionsrechts durch den Gerichtshof kann nur in dem Urteil vorgenommen werden, in dem über die begehrte Auslegung entschieden wird.

Der Vorrang und die einheitliche Anwendung des Unionsrechts würden beeinträchtigt, wenn nationale Gerichte befugt wären, nationalen Bestimmungen, sei es auch nur vorübergehend, Vorrang vor dem Unionsrecht einzuräumen, gegen das sie verstoßen.

---

### **Bitte beachten Sie:**

Mit dem Urteil stellt der EuGH nochmals fest, dass der Vorrang des Unionsrechts auch dann greift, wenn dem fiskalische Gründe entgegenstehen. Auch eine etwaige Belastung eines nationalen Haushalts, der darin bestehen kann, dass eine Mehrwertsteuer beim Abnehmer nicht mehr beigetrieben werden könne, stehe einer ordnungsgemäßen Umset-

zung des Unionsrechts nicht entgegen. Bereits mit Urteil vom 21. Dezember 2021 (u.a. C-357/19) hatte der EuGH in einem rumänischen Fall in der Besetzung mit der Großen Kammer entschieden, dass der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts dahin auszulegen sei, dass er einer nationalen Regelung oder Praxis entgegenstehe, wonach die ordentlichen Gerichte an Entscheidungen des nationalen Verfassungsgerichts gebunden sind und die Rechtsprechung aus diesen Entscheidungen nicht aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lassen dürfen, obwohl sie im Licht eines Urteils des Gerichtshofs der Auffassung sind, dass diese Rechtsprechung gegen Unionsrecht verstößt.

Mit seinem neuen Urteil weist der EuGH zudem darauf hin, dass eine zeitliche Beschränkung der Wirkungen einer Auslegung des Unionsrechts nur durch den EuGH selbst und nicht von den Gerichten der Mitgliedstaaten festgestellt werden könne. Aus seinen bisherigen Entscheidungen geht auch klar hervor, dass er dies nur in wenigen Ausnahmefällen so entschieden hat, obwohl dies die Mitgliedstaaten schon häufiger aus haushalterischen Gründen beantragt hatten.

---

## NEUES VOM BFH

### Vorsteuerabzug von Einfuhrumsatzsteuer

*BFH, Urteil vom 20. Juli 2023, V R 13/21*

Der BFH hat mit Beschluss vom 20. Juli 2023 zum Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer Stellung genommen.

#### Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, meldete beim Hauptzollamt X als indirekte

Zollvertreterin für die in der Türkei ansässige L Elektronikartikel zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an. Das Hauptzollamt X überließ die Ware antragsgemäß und setzte gegenüber der GmbH – als Gesamtschuldnerin mit L – Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 227,81 Euro fest. Da die Ware nicht bei der in Deutschland ansässigen Empfängerin ankam, verzichtete die GmbH darauf, das für die Abgabe der Zollanmeldung mit L vereinbarte Entgelt einzufordern.

Die GmbH machte die Einfuhrumsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung als Vorsteuer geltend. Der Einspruch gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs hatte keinen Erfolg. Die auf Änderung des zwischenzeitlich erlassenen Umsatzsteuer-Jahresbescheids gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab.

#### Aus den Entscheidungsgründen

Die Revision vor dem BFH hatte keinen Erfolg. Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfordere die Einfuhr für das Unternehmen eine Verwendung des eingeführten Gegenstandes für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers. Dies setze voraus, dass er den Gegenstand selbst und damit dessen Wert für diese Umsätze verwendet. Erbringt der Unternehmer in Bezug auf den eingeführten Gegenstand lediglich eine Verzollungs- oder eine Beförderungsdienstleistung, stehe ihm daher kein Abzugsrecht zu.

Der BFH verweist unter anderem auf seine ständige Rechtsprechung, nach der der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG voraussetzt, dass dem Unternehmer die Verfügungsmacht an dem eingeführten Gegenstand zusteht. Der Streitfall gebe lediglich Veranlassung, dies dahingehend zu präzisieren, dass

der Wert des eingeführten Gegenstandes zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG gehören muss, damit die auf diesen Wert bezogene Einfuhrumsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt und durch diesen Abzug eine sich hieraus ergebende Kostenbelastung für den Unternehmer verhindert wird.

Dass die Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der GmbH entstanden ist, ist für den BFH keine hinreichende Bedingung für den Vorsteuerabzug. Die Neutralität der Einfuhrumsatzsteuer werde dadurch gewährleistet, dass sich der drittländische Auftraggeber des indirekten Zollvertreterers – im Streitfall L – in Deutschland umsatzsteuerrechtlich registriert. Dass er hierzu nicht verpflichtet ist, ändere daran nichts. Somit folgt der BFH nicht einer im Schrifttum vertretenen Auffassung, wonach sich zum Beispiel das Recht eines Spediteurs zum Abzug der von ihm geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer aus dem Neutralitätsgrundsatz ergeben soll.

---

#### Bitte beachten Sie:

Personen, die lediglich an der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne umsatzsteuerrechtlich Verfügungsmacht an der Ware zu erlangen (zum Beispiel Frachtführer, Spediteure, Zollagenten, Lagerhalter), sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.8 Absatz 5 S. 3 UStAE). Dies gilt auch dann, wenn sie nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer werden. Ein Unternehmer kann die Einfuhrumsatzsteuer nur unter der Voraussetzung als Vorsteuer in Abzug bringen, dass die Gegenstände für sein Unternehmen importiert wurden.

---

## Vertrauensschutz bei rechtswidrigem Verwaltungshandeln BFH, Urteil vom 6. Juli 2023, V R 5/21

Das BFH-Urteil vom 6. Juli 2023 betrifft die Auslegung von § 176 Abs. 2 AO, vorliegend in sogenannten „Bauträger“-Fällen.

### Sachverhalt

Die Klägerin war im Jahr 2012 (Streitjahr) Organträgerin einer GmbH. Die GmbH erbrachte gegenüber einer AG, einer Bauträgerin, im Streitjahr Bauleistungen ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer, da die Vertragspartner von der Steuerschuldnerschaft der Bauträgerin gemäß § 13b UStG ausgingen. Die Klägerin erfasste die an die Bauträgerin erbrachten Leistungen daher nicht in ihren monatlich abgegebenen Voranmeldungen, die gemäß § 168 Satz 1 und 2 AO zu Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung führten.

Über das Vermögen der GmbH eröffnete das zuständige Amtsgericht mit Beschluss im Januar 2013 das Insolvenzverfahren. Die Klägerin reichte im Juli 2014 eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, die sie ebenfalls 2014 berichtigte. In beiden Umsatzsteuerjahreserklärungen ging die Klägerin wiederum von einer Steuerschuldnerschaft der Bauträgerin für die an diese erbrachten Leistungen aus.

Die Bauträgerin beantragte aufgrund des Senatsurteils vom 22. August 2013 (BStBl II 2014, 128) im Jahr 2015 die Erstattung der von ihr entrichteten Umsatzsteuer. Daher setzte das Finanzamt gegenüber der Klägerin als Organträgerin die Umsatzsteuer für das Streitjahr höher fest.

Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Im Jahr 2019 bot die Klägerin dem Finanzamt an, einen ihr gegenüber der GmbH aufgrund der seinerzeitigen Organschaft zu-

stehenden Anspruch auf Ausgleich der Umsatzsteuer abzutreten, und meldete diese Forderung zur Insolvenztabelle an. Das Finanzamt nahm die Abtretung nicht an. Die Insolvenzverwalterin der GmbH übersandte der Bauträgerin keine geänderten Rechnungen und machte gegenüber dieser auch keine Nachforderung geltend. Demgegenüber gab das Finanzgericht der Klage statt.

### Aus den Entscheidungsgründen

Die Revision des Finanzamts hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht habe im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das Finanzamt zu einer Änderung zu Lasten der Klägerin nicht berechtigt war. Zum einen verhindere § 176 Abs. 2 AO eine Änderung des Umsatzsteuerjahresbescheids nach § 164 Abs. 2 AO. Zum anderen lägen die Voraussetzungen von § 27 Abs. 19 UStG nicht vor. Der Tenor des Urteils lautet wie folgt:

„1. Nimmt der Umsatzsteuerjahresbescheid den Regelungsgehalt vorheriger Voranmeldungsfestsetzungen in sich auf, ist für die Prüfung, zu welchem Zeitpunkt die in § 176 Abs. 2 AO genannte allgemeine Verwaltungsvorschrift als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wurde, auf die jeweilige Voranmeldungsfestsetzung abzustellen.

2. Es besteht keine Änderungsbefugnis nach § 27 Abs. 19 UStG, wenn der Organträger einer Bauleistungen erbringenden Organgesellschaft keinen Anspruch der Organgesellschaft gegen den Leistungsempfänger abtreten kann, da über das Vermögen der Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.“

### Bitte beachten Sie:

Das Urteil enthält weitreichende Ausführungen zum Vertrauensschutz nach § 176 AO bei Voran-

meldungen und späteren Änderungsbescheiden. Insbesondere geht es bei der Änderungsbefugnis des FA in Bezug auf eine Jahressteuerfestsetzung darum, ob man bei der Prüfung der Vertrauensgrundlage auf die jeweilige Voranmeldung oder eben auf die Jahressteuerfestsetzung abstellen muss. Im Streitfall stellt der BFH auf die Voranmeldung ab.

Der Vertrauensschutz besteht nach den Ausführungen des BFH grundsätzlich bei formell bestandskräftigen Bescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind und demgemäß für Steueranmeldungen, die nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen. Der BFH meint, dass der Anwendung von § 176 Abs. 2 AO nicht entgegenstehe, dass der BFH bereits vor der Umsatzsteuerjahresfestsetzung die Verwaltungsvorschrift als rechtswidrig bezeichnet hat. Zwar muss die Bezeichnung als rechtswidrig durch den BFH nach Erlass des Ausgangs- und vor Erlass des Änderungsbescheides erfolgt sein. So ist § 176 AO daher zum Beispiel beim Erlass eines Erstbescheids nicht anwendbar, der dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch eine Jahressteuererklärung eingereicht hat, die gemäß § 168 AO als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gelten, sondern die Finanzbehörde von sich aus erstmals einen Steuerbescheid erlassen hat.

Liegen bereits vor dem Umsatzsteuerjahresbescheid Voranmeldungsfestsetzungen vor, können diese nach Meinung des BFH für die Prüfung, ob einer Änderung einer Steuerfestsetzung der Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO entgegensteht, nicht außer Betracht bleiben. § 176 AO schützt den Steuerpflichtigen also davor, dass sich ein Rechtsakt,

der Eingang in einen Steuerbescheid gefunden hat, später als mit der Rechtsordnung nicht vereinbar erweist. Daher sind die Voranmeldungsfestsetzungen für die Prüfung, ob der Anwendungsbereich des § 176 Abs. 2 AO eingreift, zu berücksichtigen.

Erght also ein Jahressteuerbescheid, erledigen sich zwar die Voranmeldungsbescheide, ihre Rechtswirkungen (Entstehen der Steuer) bleiben aber erhalten. Führt also eine BFH-Entscheidung zu einer Änderung der Verwaltungsauffassung nach der Abgabe der Voranmeldung, die später in die Jahressteuerfestsetzung eingeht, kann der betroffene Umsatzsteuerbescheid nach § 176 Abs. 2 AO nicht mehr geändert werden.

#### **Bitte beachten Sie:**

Der Bundesrat hat sich in seiner Sitzung am 20. Oktober 2023 mit der Stellungnahme des Finanzausschusses zum Wachstumschancengesetz befasst und über die einzelnen Empfehlungen abgestimmt. Daraus resultiert die Stellungnahme des Bundesrats vom 20. Oktober 2023 (Drucksache 433/23 Beschluss), in der er sich dafür ausspricht, die Einführung der elektronischen Rechnung um zwei Jahre auf den 1. Januar 2027 zu verschieben. Auch der Empfang von elektronischen Rechnungen soll erst ab dem 1. Januar 2027 verpflichtend sein. Es bleibt abzuwarten, ob sich diese Auffassung des Bundesrats im weiteren Gesetzgebungsverfahren durchsetzen wird.

Schreiben vom 4. April 2023 enthaltene Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31. Dezember 2023 verlängert.

#### **Bitte beachten Sie:**

Die Lieferung von Holz unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 Prozent. Begünstigt ist nur die Lieferung von Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen (Pellets) nach § 12 Abs. 2 Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a UStG. Nicht zu den begünstigten Rundlingen gehören solche, die sorgfältig sortiert, entrindet, weißgeschält (entbastet) sind und die im Allgemeinen keine gespaltenen, faulen, zerbrochenen, gebogenen, ästigen, gegabelten Rundlinge enthalten (ErlHS 12.0).

## **NEUES VOM BMF**

### **Geplantes zum E-Invoicing**

*BMF, Schreiben vom 2. Oktober 2023, gegenüber den Stellungnahmen der Verbände zum Wachstumschancengesetz*

Das BMF vertritt in einem Schreiben an die Verbände vom 3. Oktober 2023 folgende Position (siehe näher dort):

- Die Formate XRECHNUNG und ZUGFeRD (v2.0.1+) entsprechen den EU-Standards und können nach dem 31. Dezember 2024 verwendet werden.
- Ab dem 1. Januar 2025 müssen alle deutschen Unternehmen elektronische Rechnungen beim Erhalt akzeptieren.
- Das BMF ist sich der Herausforderungen bewusst, die die Anpassung an die neuen Vorschriften mit sich bringt, und bemüht sich daher um eine nahtlose Integration der EDI-Methoden, um die Geschäftskontinuität zu gewährleisten.

### **Ermäßigter Steuersatz bei der Lieferung von Holzhackschnitzel**

*BMF, Schreiben vom 29. September 2023 - III C 2 – S 7221/19/10002:004*

Mit BMF-Schreiben vom 4. April 2023 haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen, dass das BFH-Urteil vom 21. April 2022 V R 2/22 (V R 6/18) ausschließlich auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln anzuwenden ist, es sei denn, dass sich aus der Art der Aufmachung oder der Menge der Abgabe beim Verkauf ergibt, dass diese nicht zum Verbrennen bestimmt sind. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 31. Dezember 2022 ausgeführte Leistungen auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

Gemäß BMF-Schreiben vom 29. September 2023 wird die im BMF-

### **Ermäßigter Steuersatz bei der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen**

*BMF, Schreiben vom 6. Oktober 2023 - III C 2 - S 7245/19/10001:004*

Nach § 12 Absatz 2 Nr. 11 UStG ist bei Umsätzen aus der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur Beherbergung von Fremden bereithält, sowie aus der kurzfristigen Vermietung von Campingflächen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Mit Urteil vom 29. November 2022 - XI R 13/20, hat der BFH entschieden, dass § 12 Absatz 2 Nr. 11 Satz 1 UStG nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden begünstigt, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und damit auch die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer.

Das BMF hat die Verwaltungsauffassung an diese BFH-Rechtsprechung angepasst. Die Regelungen des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 31. Dezember 2023 ausgeführte Leistungen auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

## AUS ALLER WELT

### TaxNewsFlash Indirect Tax KPMG-Beiträge zu indirekten Steuern aus aller Welt

Die nachfolgenden und weitere Beiträge finden Sie [hier](#).

5 Oct – Cyprus: Extension of deadline for VAT returns

4 Oct – Malaysia: Updated e-invoicing guidelines

3 Oct – Belgium: B2B e-invoicing mandatory effective 1 January 2026

3 Oct – KPMG report: Effect of EU small business VAT reform on nonresidents and large businesses

26 Sept – Poland: Tax consequences of issuing fake invoice by employee without knowledge of employer (CJEU Advocate General opinion)

21 Sept – Bahrain: New VAT de-registration manual

20 Sept – Thailand: Reduced 7% VAT rate extended to 30 September 2024

20 Sept – UK: Taxpayer acting as principal and not agent for VAT purposes (First-tier Tribunal decision)

12 Sept – Mexico: List of 196 registered foreign providers of digital services (as of 31 August 2023)

11 Sept – Czech Republic: Guidance on application of VAT to gratuitous supplies of goods

## VERANSTALTUNGEN

### Kölner Tage Umsatzsteuer

am 30. November und 1. Dezember 2023 in Köln

Themen

- Aktuelle Entwicklungen bei der Organschaft
- Garantiezusagen – Herausforderungen und ungeklärte Praxisfragen sowie Anwendbarkeit auf Leasingstrukturen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Rechnungen & Steuerschuld nach § 14c UStG sowie Verzinsung bei Periodenverschiebungen
- Herausforderungen bei Reihen- und Dreiecksgeschäften aufgrund aktueller Entwicklungen
- Obligatorische elektronische Rechnung und transaktionsbezogenes Meldesystem nach dem Rechtsetzungsvorschlag „VAT in the Digital Age“ der Europäischen Kommission und die aktuellen nationalen Umsetzungspläne

Weitere Informationen sowie das Anmeldeformular zur Veranstaltung finden Sie [hier](#).



### Reinhören: Umsatzsteuer Podcast „VAT to go“

Haben Sie zu viel Umsatzsteuer gezahlt, dann müssen Sie sich in der Regel an den Leistenden wenden, damit dieser die Rechnung korrigiert.

Doch was ist, wenn die Rechnungskorrektur verjährt ist? Besteht ein Direktanspruch gegen das Finanzamt?

Dazu hat der EuGH jetzt ein wichtiges Urteil gefällt. Darüber sprechen unsere Steuerexpertin Kathrin Feil und Rainer Weymüller, ehemaliger Vorsitzender Richter am Finanzgericht München, in der neuen Folge unseres Umsatzsteuer-Podcasts „VAT to go“ – auf [Spotify](#) und [SoundCloud](#) Reinhören.



## Kontakte

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Leiter Indirect Tax Services  
**Dr. Stefan Böhler**  
Stuttgart  
T +49 711 9060-41184  
[sboehler@kpmg.com](mailto:sboehler@kpmg.com)

Berlin  
**Dr. Bastian Liegmann**  
T +49 30 2068-2160  
[bliegmann@kpmg.com](mailto:bliegmann@kpmg.com)

Düsseldorf  
**Thorsten Glaubitz**  
T +49 211 475-6558  
[tglaubitz@kpmg.com](mailto:tglaubitz@kpmg.com)

**Franz Kirch**  
T +49 211 475-8694  
[franzkirch@kpmg.com](mailto:franzkirch@kpmg.com)

**Peter Rauß**  
T +49 211 475-7363  
[prauss@kpmg.com](mailto:prauss@kpmg.com)

Frankfurt am Main  
**Prof. Dr. Gerhard Janott**  
T +49 69 9587-3330  
[gjanott@kpmg.com](mailto:gjanott@kpmg.com)

**Wendy Rodewald**  
T +49 69 9587-3011  
[wrodewald@kpmg.com](mailto:wrodewald@kpmg.com)

**Nancy Schanda**  
T +49 69 9587-1278  
[nschanda@kpmg.com](mailto:nschanda@kpmg.com)

**Dr. Karsten Schuck**  
T +49 69 9587-2819  
[kschuck@kpmg.com](mailto:kschuck@kpmg.com)

Hamburg  
**Gregor Dzieyk**  
T +49 40 32015-5843  
[gdzieyk@kpmg.com](mailto:gdzieyk@kpmg.com)

**Antje Müller**  
T +49 40 32015-5792  
[amueller@kpmg.com](mailto:amueller@kpmg.com)

Hannover  
**Michaela Neumeyer**  
T +49 511 8509-5061  
[mneumeyer@kpmg.com](mailto:mneumeyer@kpmg.com)

Köln  
**Peter Schalk**  
T +49 221 2073-1844  
[pschalk@kpmg.com](mailto:pschalk@kpmg.com)

Leipzig  
**Christian Wotjak**  
T +49 341-5660-701  
[cwotjak@kpmg.com](mailto:cwotjak@kpmg.com)

München  
**Dr. Erik Birkedal**  
T +49 89 9282-1470  
[ebirkedal@kpmg.com](mailto:ebirkedal@kpmg.com)

**Christopher-Ulrich Böcker**  
T +49 89 9282-4965  
[cboecker@kpmg.com](mailto:cboecker@kpmg.com)

**Stephan Freismuth\***  
T +49 89 9282-6050  
[sfreismuth@kpmg.com](mailto:sfreismuth@kpmg.com)

**Kathrin Feil**  
T +49 89 9282-1555  
[kfeil@kpmg.com](mailto:kfeil@kpmg.com)

**Mario Urso\***  
T +49 89 9282-1998  
[murso@kpmg.com](mailto:murso@kpmg.com)

Nürnberg  
**Dr. Oliver Buttenhauser**  
T +49 911 5973-3176  
[obuttenhauser@kpmg.com](mailto:obuttenhauser@kpmg.com)

Stuttgart  
**Dr. Stefan Böhler**  
T +49 711 9060-41184  
[sboehler@kpmg.com](mailto:sboehler@kpmg.com)

### Internationales Netzwerk von KPMG

Auf der [Website](#) von KPMG International\*\* finden Sie frei zugänglich viele wichtige Hinweise zum Umsatzsteuerrecht im In- und Ausland. Insbesondere können Sie den [Tax-NewsFlash Indirect Tax](#) und den [TaxNewsFlash Trade & Customs](#) bestellen, die zu diesen Themen News aus aller Welt enthalten. Gerne beraten wir Sie mithilfe unseres Netzwerks zu internationalen Fragestellungen.

### Unsere Website / LinkedIn

Besuchen Sie für aktuelle Informationen auch unsere [Website](#) sowie unsere [LinkedIn-Seite Indirect Tax Services](#).

\* Trade & Customs

\*\* Bitte beachten Sie, dass KPMG International keine Dienstleistungen für Mandanten erbringt.

### Impressum

Herausgeber

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
THE SQUAIRE, Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main

Redaktion



**Kathrin Feil (V.i.S.d.P.)**  
T +49 89 9282-1555  
[kfeil@kpmg.com](mailto:kfeil@kpmg.com)



**Christoph Jünger**  
T +49 69 9587-2036  
[cjuenger@kpmg.com](mailto:cjuenger@kpmg.com)

### VAT Newsletter und Trade & Customs News kostenlos abonnieren

Wenn Sie die beiden Indirect Tax Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich [hier](#) (VAT Newsletter) und [hier](#) (Trade & Customs News) als Abonnent eintragen lassen.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2023 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.