

# VAT Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen  
rund um die Mehrwertsteuer

April 2024

## GESETZGEBUNG

### Jahressteuergesetz 2024 *Referentenentwurf, Stand 27. März 2024*

Den Wirtschaftsverbänden liegt ein (inoffizieller) Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2024 vor, der bisher noch nicht vom BMF veröffentlicht wurde. Dem Vernehmen nach wurde der vorliegende Entwurf durch das BMF in die sogenannte Frühkoordination gegeben (Beratungen von Kanzleramt, Wirtschafts- und Finanzministerium über den Gesetzentwurf). Folgende umsatzsteuerliche Änderungen sind vorgesehen:

**Definition einer Werklieferung** (Umsetzung BFH-Urteil V R 37/10): nur bei Be- oder Verarbeitung eines „fremden“ Gegenstands (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG-E); Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung.

**Ort der sonstigen Leistung bei virtuellen Leistungen (§ 3a UStG)** mit Inkrafttreten am 1. Januar 2025:

- Bei **Veranstaltungen / Tätigkeiten** insbesondere auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts und der Unterhaltung, die virtuell verfügbar gemacht werden (z. B. per Streaming), gilt der Ort als Leistungsort, an dem der

Empfänger ansässig ist (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG-E).

- **Eintrittsberechtigung** zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen: Ausnahmeregelung bei virtuellen Teilnahmen (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 Satz 2 UStG-E).

### Steuerbefreiungen (§ 4 UStG):

- Abschaffung der **Umsatzsteuerlagerregelung** (Aufhebung § 4 Nr. 4a UStG) mit Inkrafttreten ab 1. Januar 2026.

- Ausweitung der Umsatzsteuerbefreiung der Gewährung und Vermittlung von Krediten auf die **Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten** durch die Kreditgeber (§ 4 Nr. 8 Buchst. a, g UStG-E) mit Inkrafttreten ab 1. Januar 2025.

- Neufassung der Regelungen zur Befreiung von **Schul- und Bildungsleistungen** (§ 4 Nr. 21 UStG-E) und im Zusammenhang mit **Sport** stehenden sonstigen Leistungen (§ 4 Nr. 22 Buchst. c UStG-E) mit Inkrafttreten ab 1. Januar 2025.

**Rechnungsausstellung (§ 14 UStG):** Einführung einer neuen Rechnungspflichtangabe für den Fall, dass der Rechnungsaussteller der Ist-Versteuerung unterliegt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-

## Inhalt

**Gesetzgebung**  
[Jahressteuergesetz 2024](#)

**Neues vom EuGH**  
[Besteuerung von Gutscheinen](#)

[Kassenbelege allein sind ein stichhaltiger Beweis für eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer](#)

**Neues vom BFH**  
[Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG](#)

[Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen](#)

[Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände](#)

**In Kürze**  
[Aktiengesellschaft als Organgesellschaft](#)

[Nachzahlungszinsen und Unionsrecht](#)

[Unentgeltliche Wertabgaben](#)

**Aus aller Welt**  
[TaxNewsFlash Indirect Tax](#)

**Veranstaltungen**

E); entsprechende Angaben auf Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen (§ 33 Satz 1 Nr. 3a, § 34 Abs. 1 Nr. 2a UStDV-E); mit Inkrafttreten am **1. Januar 2026**.

**Unberechtigter Steuerausweis bei Gutschriften (§ 14c UStG)** (Reaktion auf BFH-Urteil V R 23/19): Schulden der Umsatzsteuer auch bei einem Steuerausweis in einer Gutschrift und auch bei Steuerausweis durch einen Nichtunternehmer (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG-E); mit Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung.

**Vorsteuerabzug (§ 15 UStG):**

- **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs** (Reaktion auf EuGH-Urteil C-9/20): Unterscheidung zwischen den verschiedenen möglichen Zeitpunkten eines Vorsteuerabzugs aus der Rechnung eines Soll-Versteuerers (bei Leistungsausführung), aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers (bei Zahlung) oder aus einer Anzahlungsrechnung (bei Zahlung) (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG-E). Erstmalige Anwendung auf Rechnungen, die **nach dem 31. Dezember 2025** ausgestellt worden sind.

- **Vorsteueraufteilung (§ 15 Abs. 4 UStG)**: „klarstellende“ Regelung zur Nachrangigkeit der Berechnung nach dem Gesamtumsatzschlüssel (§ 15 Abs. 4 Satz 1, 3 UStG-E); Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung.

**One-Stop-Shop-Verfahren:** Anwendung für ausländische Unternehmen, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr an den Grenzen der Bundesrepublik Deutschland zum Drittland durchführen (§ 16 Abs. 5c UStG-E); Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung.

**Neuregelung der Besteuerung der Kleinunternehmer zur**

Anpassung an EU-Vorgaben, unter anderem: Erhöhung Umsatzgrenzen auf 25.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr und 100.000 Euro im laufenden Kalenderjahr; Anwendung auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer; besonderes Meldeverfahren für im Inland ansässige Unternehmer zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung in einem anderen Mitgliedstaat (§ 19, § 19a UStG-E); Inkrafttreten am 1. Januar 2025.

**Umsatzsteuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG):** Verlängerung der optionalen Übergangsregelung um weitere zwei Jahre bis einschließlich 2026 (§ 27 Abs. 22a UStG-E).

**Brexit:** Umsatzsteuerliche Behandlung Nordirlands nach dem 31. Dezember 2020 für Zwecke des Warenverkehrs (innergemeinschaftliche Lieferungen und Fernverkäufe sowie innergemeinschaftliche Erwerbe) weiterhin wie ein Mitgliedstaat (§ 30 UStG-E).



**In Kürze Reinhören: Umsatzsteuer Podcast „VAT to go“**

Zum 1. Januar 2025 wird in Deutschland schrittweise die E-Rechnung eingeführt. Die Verpflichtung betrifft nahezu alle inländischen Umsätze im B2B-Bereich.

Darüber sprechen unsere Steuerexpert:innen Kathrin Feil, Nancy Schanda und Christopher Böcker in der Sonderausgabe unseres Umsatzsteuer-Podcasts „VAT to go“ – in Kürze auf [Spotify](#) und [SoundCloud](#) reinhören.

## NEUES VOM EUGH

**Besteuerung von Gutscheinen**  
*EuGH, Urteil vom 18. April 2024 – Rs. C-68/23 – M-GbR*

Der EuGH hat in der Rechtssache C-68/23 (M-GbR gegen Finanzamt O) ein Urteil über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen nach den ab 2019 geltenden EU-Mehrwertsteuervorschriften gefällt. Dies ist erst der zweite Fall, in dem sich der EuGH mit diesen neuen Vorschriften befasst, und trägt somit zu mehr Klarheit darüber bei, wie diese anzuwenden sind. Insbesondere wird in diesem Urteil geklärt, wann ein Gutschein als Einzweck-Gutschein gilt – der bei jedem (Wieder-)Verkauf steuerpflichtig ist – und welche mehrwertsteuerlichen Folgen der Weiterverkauf eines Mehrzweck-Gutscheins hat, der bei Einlösung steuerpflichtig ist. Das Urteil lässt jedoch einen gewissen Auslegungsspielraum, der zu Unterschieden in der Anwendung zwischen den Mitgliedstaaten und zur Notwendigkeit weiterer Vorlagen an den EuGH in der Zukunft führen kann. In der Zwischenzeit empfehlen wir allen an der Ausgabe, dem Weiterverkauf oder der Einlösung von Gutscheinen beteiligten Parteien, die mehrwertsteuerliche Behandlung ihrer Aktivitäten auf der Grundlage dieses Urteils zu überprüfen.

## Sachverhalt

Die M-GbR ist ein deutscher Wiederverkäufer von sogenannten X-Karten an Endverbraucherinnen und Endverbraucher. Die X-Karten werden von einem britischen Unternehmen ausgestellt und

können zum Aufladen des Benutzerkontos im X-Shop verwendet werden. Von diesem Konto aus kann der Nutzer digitale Inhalte (d.h. elektronisch bereitgestellte Dienste) erwerben. Die X-Karte ist ländergesperrt, das heißt sie darf nur von Endnutzern mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem Land (in diesem Fall Deutschland) verwendet werden. M-GbR erwirbt die Karte von Zwischenhändlern, die in anderen Ländern als dem Vereinigten Königreich und Deutschland ansässig sind.

M-GbR vertrat den Standpunkt, dass es sich bei den X-Karten um Mehrzweckgutscheine handele und daher keine Mehrwertsteuer auf den Weiterverkauf der Karten erhoben werde. M-GbR führte zwei Gründe für diese Einstufung an. Sie argumentierte, dass der Vertrieb der X-Karten von dem britischen Unternehmen an die Wiederverkäufer außerhalb Deutschlands in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer in diesen anderen Ländern falle (und somit die mehrwertsteuerliche Behandlung der X-Karte nicht von vornherein klar sei). Alternativ trug sie vor, dass die Karte in der Praxis auch von nicht in Deutschland lebenden Endnutzern verwendet wurde, die unter Verstoß gegen die Geschäftsbedingungen des X-Shops ein deutsches Nutzerkonto angelegt hatten (was zu einem ungewissen Ort der Leistung für die im Austausch für die X-Karte erbrachten Dienstleistungen führe). Die deutschen Steuerbehörden widersprachen der Argumentation der M-GbR und vertraten den Standpunkt, dass es sich bei den X-Karten um Einzweckgutscheine handele, da sie nur von deutschen Endverbraucherinnen und Endverbrauchern für in Deutschland steuerpflichtige Dienstleistungen eingelöst werden könnten. Dementsprechend argumentierten sie, dass auf den Weiterverkauf der X-Karten durch die M-GbR deutsche Mehrwertsteuer zu zahlen sei.

Außerdem müsse die M-GbR selbst dann, wenn die X-Karten Mehrzweck-Gutscheine seien, die Mehrwertsteuer für eine Vertriebsleistung schulden, die unabhängig vom Weiterverkauf des Gutscheins erbracht werde.

Der Fall wurde vor den BFH gebracht, der an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen stellte.

### **Erste Frage: Qualifikation als Einzweckgutschein?**

#### **Aus den Entscheidungsgründen**

Der EuGH stellt fest, dass zwei Bedingungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins erfüllt sein müssen, um als Einzweckgutschein eingestuft zu werden:

- (i) der Ort der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen, für die der Gutschein eingelöst werden kann, muss bekannt sein; und
- (ii) die auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen zu entrichtende Mehrwertsteuer (d. h. die Steuerbemessungsgrundlage und der Mehrwertsteuersatz) müsse bekannt sein.

Für die Einstufung des Gutscheins als Mehrzweck- oder Einzweckgutschein sei unerheblich, ob der Gutschein über in anderen Ländern ansässige Vermittler vertrieben werde, da die maßgeblichen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins zu prüfen seien.

Die Verwendung der X-Karte durch Nutzer in anderen Ländern unter Verstoß gegen die Bedingungen der Karte sei unbeachtlich. Vielmehr solle nur die beabsichtigte oder zulässige Verwendung zum Zeitpunkt der Ausstellung berücksichtigt werden. Hier sei es eindeutig, da die X-Karte nur in Deutschland verwendet werden könne und die

digitalen Dienstleistungen, für die die X-Karte eingelöst werde, seien in der Regel am Bestimmungsort (d. h. am Wohnsitz des Kunden) steuerbar.

Der EuGH überlässt es dem vorliegenden Gericht, festzustellen, ob alle Leistungen, für die die X-Karte eingelöst werden kann, mit demselben Mehrwertsteuersatz (und derselben Bemessungsgrundlage) besteuert werden. Wenn die angebotenen, digitalen Dienstleistungen in Deutschland einem Steuersatz unterlägen, handele es sich bei der X-Karte um einen Einzweckgutschein. Jede Übertragung dieses Gutscheins im eigenen Namen des Steuerpflichtigen sei dann eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung, als ob die zugrunde liegende Leistung, für die der Gutschein eingelöst werden könne, erbracht werde.

---

**Bitte beachten Sie:** In der Praxis ist die Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen nicht immer leicht zu treffen. Insbesondere dann, wenn übersehen wird, dass Einzweckgutscheine vorliegen, kann dies zu Problemen führen, weil die Übertragung von Mehrzweckgutscheinen nach Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL nicht der Mehrwertsteuer unterliegt (Ausnahme: Vertriebs- oder Absatzförderleistungen der Gutscheine). Es ist zu begrüßen, dass der EuGH im Streitfall klargestellt hat, dass die Elemente eines Einzweckgutscheins anhand der Begriffsbestimmung in Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL zu prüfen sind und der Art. 30b Abs. 1 Unterabs. MwStSystRL eine Einreihung als Einzweckgutschein nicht in Frage stellen. Es bleibt daher dabei, dass zum Zeitpunkt der Ausstellung zu prüfen ist, ob der Ort der Lieferung oder der Dienstleistung feststeht. Wenn wie im Streitfall die Gutscheine (X-Karten) für deutsche Endkunden bestimmt

sind, steht fest, dass die digitalen Inhalte an deutsche Endkunden erbracht werden sollen. Auf die vertragswidrige Nutzung durch andere Endkunden, so der EuGH, kommt es dann nicht an. Steht außerdem die geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutscheine fest, musste die X-Karte als Einzweckgutschein behandelt werden. Es kommt also für die Frage, welche Art des Gutscheins vorliegt, ausschließlich auf den Zeitpunkt der erstmaligen Ausgabe des Gutscheins an.

Mit dem EuGH-Urteil ist damit klargestellt, dass sich auch dann, wenn die Vermarktung in einer Kette erfolgt, nichts an der Einordnung als Einzweckgutschein ändert, wenn bei der Ausstellung die maßgeblichen Elemente (Leistungsort: Ort der Lieferung oder der Dienstleistung, geschuldete Mehrwertsteuer) vorliegen. Bei der Vermarktung der X-Karten stand fest, dass sie durch die spezielle Kennung für deutsche Endverbraucher vorgesehen waren. Wenn der BFH nunmehr feststellen sollte, so der EuGH, dass die geschuldete Steuer bei Ausstellung des Gutscheins feststand (wofür alles spricht), lag ein Einzweckgutschein vor.

Dies dürfte in der Praxis auch so gehandhabt worden sein. Dann ist in einer Lieferkette von einem Einzweckgutschein ausgegangen worden und in der Leistungsbeziehung zu einem anderen EU-Unternehmer nach dem Empfängerortprinzip nach § 3a Abs. 2 UStG (Art. 44 MwStSystRL) mit der Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach Art. 196 MwStSystRL abgerechnet worden, weil weder der § 3 Abs. 14 UStG noch der Art. 30a MwStSystRL eine Ortsbestimmung bei der Übertragung von Gutscheinen, die zum Beispiel wie hier elektronische Inhalte zum Gegenstand hatten, eine andere Vorgabe gemacht haben. Es ist daher in der Praxis zwischen Unternehmern nicht darauf abgestellt worden, wo ein Gutschein am Ende

an die Endverbraucherin oder den Endverbraucher abgegeben worden ist, weil hierfür auch keine rechtliche Handhabe bestand. Es ist daher überraschend, wenn der EuGH offenbar meint, die ursprüngliche Qualifizierung als Einzweckgutschein könne in Frage gestellt werden, wenn diese in einer Lieferkette vertrieben werden. Denn eine Qualifikation als Einzweckgutschein (Gutschein ist deutsche Endkunden) verhindert den Handel nach Ausstellung des Gutscheins nicht. Die Zwischenschaltung eines unternehmerischen Handels ändert nämlich nichts daran, dass der Gutschein für eine elektronische Dienstleistung eines deutschen Privatkunden bestimmt ist. Ob der Gutschein dazwischen durch einer Unternehmerkette läuft, deren Leistungsort sich nach Art. 44 MwStSystRL bestimmt, ist unbeachtlich. Es erscheint allerdings denkbar, dass der EuGH – entgegen den Ortsbestimmungen in der MwStSystRL – den Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL dahingehend ausgelegt hat, dass er einen einheitlichen Leistungsort für die Vertriebskette angenommen hat, der im Streitfall in Deutschland liegen soll. Es geht nicht, wie der EuGH in Rn. 43 möglicherweise anzunehmen scheint, darum, dass mit unterschiedlichen Leistungsorten der Anwendungsbereich des Einzweckgutscheins eingeschränkt wird. Denn der Handel in der Kette mit unterschiedlichen (unternehmerischen) Leistungsempfängern ändert nichts daran, dass der Gutschein inhaltlich nur für eine Endverbraucherin oder einen Endverbraucher in Deutschland vorgesehen war. Dies ändert nichts am feststehenden Lieferort nach dem Inhalt des Gutscheins.

Sollte der EuGH in seinem Urteil tatsächlich annehmen, dass der Art. 30a MwStSystRL für alle Übertragungen in einer Lieferkette eine Ortsbestimmung dahingehend enthält, dass der

Leistungsort für alle weiteren Übertragungen in einer Lieferkette maßgebend ist, hätte dies auf die deutsche Verfahrensweise enorme Auswirkungen. Dann müsste der deutsche Unternehmer der an einen Unternehmer in der EU, Gutscheine für deutsche Endkunden verkauft, zukünftig entweder mit deutscher Umsatzsteuer abrechnen oder bei vergleichbaren Vorschriften im Ausland (wie § 13b UStG) netto abrechnen.

Das kann auch zur Folge haben, dass ein ausländischer Unternehmer, der einen Einzweckgutschein an einen anderen Unternehmer überträgt, wobei der Gutschein eine Leistung an einen deutschen Endkunden umfasst, einen Leistungsort in Deutschland begründet. Dann hätte der Verkäufer mit deutscher Umsatzsteuer abzurechnen, was wiederum eine Registrierpflicht in Deutschland auslösen kann, sofern nicht die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG greift.

Anders wäre es, wenn der Wiederverkäufer bei der Übertragung des Gutscheins nicht in eigenem Namen handelt, weil dann der Art. 30b Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL eingreift, mit der Folge, dass die Übertragung des Einzweckgutscheins dem Vertretenen zuzurechnen ist, in dessen Namen der Steuerpflichtige handelt. Es spielt daher eine große Rolle, ob die Gutscheine im eigenen oder fremden Namen übertragen werden.

---

### **Die zweite Frage: Vertriebsdienstleistungen bei der Erbringung von Mehrzweckgutscheinen**

#### **Aus den Entscheidungsgründen**

Der EuGH beantwortet auch die zweite Frage des BFH für den

Fall, dass dieser zu dem Schluss kommt, dass es sich bei der X-Karte um einen Mehrzweckgutschein gehandelt hat, weil die vorgesehenen digitalen Inhalte unterschiedlichen Steuersätzen in Deutschland unterliegen, was der EuGH nicht zu beurteilen vermochte.

Hier war die Frage, ob und wie bei der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins trotzdem Umsatzsteuer für andere Vorgänge zwischen den Parteien ausgelöst werden kann.

Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwSt-SystRL in Verbindung mit Art. 73a MwStSystRL solle verhindern, dass bestimmbareren Dienstleistungen wie etwa Vertriebs- oder Absatzförderleistungen bei der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins der Umsatzsteuer unterworfen werden. Damit soll sichergestellt werden, dass Vertriebs- oder Absatzförderleistungen unversteuert bleiben.

Daraus folge, so der EuGH, dass im Streitfall vom BFH zu prüfen sei, ob eine derartige Absatzförderleistung erbracht worden sei, was unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden müsse. Abschließend weist der EuGH darauf hin, dass sein Urteil vom 3. Mai 2012 (C-520/10) zu Einzweckgutscheinen ergangen sei und daher nicht für die Beurteilung von Absatzförderleistungen bei Mehrzweckgutscheinen hilfreich sei.

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

Bei Mehrzweckgutscheinen ist immer zu bedenken, dass die Übertragung von Gutscheinen auch eine Vertriebs- oder Absatzförderleistung umfassen kann, die der Umsatzsteuer unterliegt. Liegt eine solche Vertriebs- oder Absatzförderleistung vor, ist das Entgelt nach der Handelsspanne zu bemessen.

Es ist in diesem Zusammenhang also grundsätzlich zu prüfen, ob aus den getroffenen Vereinbarungen hervorgeht, dass diese Spanne tatsächlich eine Gegenleistung für eine Absatzförder- oder Vertriebsdienstleistung darstellt.

Es stellt sich also in der Praxis die Frage, ob und wann eine solche Gewinnspanne bei Mehrzweckgutscheinen zur Folge hat, dass eine Umsatzbesteuerung in Höhe der Handelsspanne ausgelöst wird. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Thematik den EuGH auch in der Zukunft beschäftigen wird.

In diesem Zusammenhang ist es erwähnenswert, dass die Europäische Kommission – wie auf der Sitzung der Mehrwertsteuer-Expertengruppe am 26. Oktober 2023 bestätigt – einen Bewertungsbericht über die Funktionsweise der neuen Vorschriften für Gutscheine (ab dem Jahr 2019) vorbereitet. Dieser Bericht kann weitere Hinweise darauf geben, wie die Vorschriften derzeit in der EU angewandt werden und ob das erklärte Ziel, die Vorschriften für Gutscheine EU-weit zu harmonisieren, erreicht wurde.

Es ist offensichtlich, dass alle an der Vertriebskette von Gutscheinen beteiligten Parteien Maßnahmen ergreifen sollten, um sicherzustellen, ob in der Lieferkette Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine vermarktet werden. Dabei sind die mehrwertsteuerlichen Folgen auf der Grundlage dieser Qualifizierung zu treffen.

Handelt es sich bei dem Gutschein um einen Einzweckgutschein, ist darauf zu achten, welche Bedingungen (insbesondere welcher Leistungsort) sich aus der Ausgabe des Gutscheins ergeben. Handelt es sich bei dem Gutschein um einen

Mehrzweckgutschein, sollten alle Umstände des Weiterverkaufs – einschließlich aller mit anderen Parteien in der Vertriebskette getroffenen Vereinbarungen – geprüft werden, um festzustellen, ob eine eigenständige Leistung erbracht wird, und, wenn ja, wie hoch der mehrwertsteuerpflichtige Betrag für diese Leistung ist.

Ihre KPMG-Mehrwertsteuerberater:innen können Sie bei einer solchen Prüfung unterstützen, um die mehrwertsteuerlichen Folgen Ihrer Rolle in der Vertriebskette zu ermitteln und festzustellen, ob diese geändert werden kann, um Ihre bevorzugte mehrwertsteuerliche Behandlung besser widerzuspiegeln.

#### **Kassenbelege allein sind ein stichhaltiger Beweis für eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer**

*EuGH, Urteil vom 21. März 2024 – Rs. C-606/22 – B*

Das Vorabentscheidungsersuchen erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der polnischen Finanzverwaltung und der B, die eine Herabsetzung der Steuer begehrte, was die polnische Finanzverwaltung ablehnte, weil die B ursprünglich keine Rechnungen und nur Registriertkassenbelege an die Kunden für den Besuch im Sportclub ausgegeben hatte.

#### **Sachverhalt**

B erbringt Dienstleistungen im Zusammenhang mit Freizeitaktivitäten und der Verbesserung der körperlichen Fitness; im Einzelnen handelt es sich um den Verkauf von Mehrfacheintrittskarten, die das Betreten der Räumlichkeiten eines Sportclubs und die freie Nutzung seiner Infrastruktur ermöglichen. Im Jahr 2016 entschied sie im Einklang mit der neuen polnischen Steuerlehre in

diesem Bereich, auf diese Dienstleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz (8 Prozent statt 23 Prozent) anzuwenden. B reichte daher berichtigte Mehrwertsteuererklärungen ein.

Das Finanzamt lehnte die Feststellung einer Überzahlung der Mehrwertsteuer zugunsten von B unter Hinweis darauf ab, dass der Steuerpflichtige, solange der Beleg für die Ausübung einer steuerpflichtigen Tätigkeit nicht gemäß dem Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen berichtigt worden sei, nicht berechtigt sei, seine Aufzeichnungen und Steuererklärungen zu berichtigen.

Der Direktor der Finanzverwaltungskammer Bydgoszcz hielt diesen Bescheid aufrecht. Er wies darauf hin, dass es keine gesetzlichen Bestimmungen gebe, die die Möglichkeit vorsähen, die in der Mehrwertsteuererklärung angegebene Steuerbemessungsgrundlage und die geschuldete Steuer für die Abrechnungszeiträume, die Gegenstand des Antrags auf Feststellung einer Überzahlung der Mehrwertsteuer seien, zu berichtigen, wenn Eintrittskarten oder Mehrfacheintrittskarten zur Nutzung der betreffenden Einrichtungen verkauft worden seien, ohne dass darüber Rechnungen ausgestellt worden wären. B habe nämlich keine berichtigten Rechnungen ausstellen können, da bei diesen Verkäufen keine Rechnungen ausgestellt worden seien. Daher sei B nach Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsregelung verpflichtet gewesen, den gesamten von den Endverbrauchern erhaltenen Betrag als geschuldete Steuer an den polnischen Fiskus abzuführen.

Das zuständige polnische Gericht hob diesen Bescheid auf. Es stellte insbesondere fest, dass § 3 Abs. 3 bis 6 der Verordnung des Finanzministers über Registrierkassen nicht alle Fälle erfasse, die

einen Berichtigungsgrund darstellen könnten, sodass die Berichtigung auch in anderen Fällen möglich sei. Folglich sei der Steuerpflichtige berechtigt, den durch Kassenbons nachgewiesenen Betrag der für die Verkäufe geschuldeten Steuer zu berichtigen. Das Fehlen des dem Käufer ausgehändigten originalen Kassenbons stelle insoweit kein Hindernis dar, da die Registrierkasse ein mehrfaches Auslesen der darin gespeicherten Daten ermögliche. Somit sei die Abfrage des Speichers dieser Registrierkasse ein zuverlässiges Mittel, um über einen Beweis für den Umsatz zu verfügen, der aufgrund eines Irrtums des Steuerpflichtigen zu berichtigen sei.

Dagegen wurde Kassationsbeschwerde beim Obersten Verwaltungsgericht Polen eingelegt, das die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

#### **Aus den Entscheidungsgründen**

Art. 1 Abs. 2 und Art. 73 in Verbindung mit Art. 78 Buchst. a MwStSystRL sind im Licht der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Gleichbehandlung wie folgt auszulegen: Sie stehen einer Praxis der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach in dem Fall, dass Gegenstände und Dienstleistungen unter Anwendung eines zu hohen Mehrwertsteuersatzes geliefert bzw. erbracht wurden, eine Berichtigung der geschuldeten Mehrwertsteuer mittels einer Steuererklärung mit der Begründung untersagt wird, dass über diese Umsätze keine Rechnungen ausgestellt worden seien, sondern Registrierkassenbons.

Selbst unter diesen Umständen ist der Steuerpflichtige, der zu Unrecht einen zu hohen Mehrwertsteuersatz angewandt hat, berechtigt, bei der Steuerverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats einen Antrag auf Erstattung zu

stellen. Dabei kann sich die Steuerverwaltung nur dann auf eine ungerechtfertigte Bereicherung dieses Steuerpflichtigen berufen, wenn sie nach einer wirtschaftlichen Analyse unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände nachgewiesen hat, dass die mit der zu Unrecht erhobenen Steuer verbundene wirtschaftliche Belastung dieses Steuerpflichtigen vollständig neutralisiert worden ist.

---

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

Die Entscheidung des EuGH betraf keinen Fall des Art. 203 MwStSystRL (§ 14c UStG), weil die ausgestellten Registrierkassenbelege nach polnischem Recht keine ordnungsgemäßen Rechnungen waren. Insofern ging es nicht um einen unzutreffenden Steuerausweis, sondern nur um den Ansatz der zutreffenden Steuer. Nach der Meinung der polnischen Behörden setzt aber eine Korrektur der Steuer immer eine Rechnungsberichtigung voraus; gab es keine Rechnung, konnte die Steuer auch nicht unter Berücksichtigung des zutreffenden Steuersatzes von 8 Prozent (statt 23 Prozent) herabgesetzt werden. Eine sehr formalistische Betrachtungsweise, der der EuGH jetzt ein Ende gesetzt hat. Danach kann eine Korrektur der Steuerfestsetzung auch dann erfolgen, wenn vorher keine Rechnung geschrieben wurde, sondern nur Registrierkassenbelege erteilt worden sind.

---

#### **NEUES VOM BFH**

##### **Anforderungen an die Person des Leistungsempfängers im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG**

*BFH, Urteil vom 31. Januar 2024, V R 20/21*

Das Urteil des BFH betrifft die Frage, welche Anforderungen ein

im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, der im Inland sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 UStG an Unternehmer und Nichtunternehmer erbringt, zu erfüllen hat, damit er von einer Steuerschuldnerschaft seiner unternehmerischen Leistungsempfänger nach § 13b UStG ausgehen kann.

### Sachverhalt

X ist eine Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig. X betrieb im Jahr 2015 (Streitjahr) einen Online-Marktplatz, auf dem sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer ("Endverbraucher") Gegenstände zum Kauf anboten. Die Dienstleistungen der X bestanden darin, den Anbietern der Waren den Zugang und die Nutzung des Online-Marktplatzes zu gewähren, wofür X Gebühren von den Nutzern erhob, deren Höhe sich vornehmlich nach den Verkaufserlösen richtete.

Bis zum 31. Dezember 2014 behandelte X ausschließlich die Leistungsempfänger als Unternehmer, die eine gültige USt-IdNr. angaben. Zum 1. Januar 2015 stellte X das Verfahren um. Kunden, die eine gültige USt-IdNr. angaben, wurden nach wie vor als Unternehmer behandelt. Sofern eine angegebene USt-IdNr. nicht mehr als gültig bestätigt wurde oder der Leistungsempfänger sich als gewerblicher Nutzer registrierte, aber keine oder eine ungültige USt-IdNr. angab, prüfte und bejahte X nunmehr die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers, wenn bei diesem eines von drei Kriterien zur Bejahung einer Unternehmereigenschaft vorlag. Insoweit stellte X darauf ab, ob der Leistungsempfänger im laufenden Jahr oder im Vorjahr entweder mehr als ... Verkäufe tätigte oder getätigt hatte, ob (im gleichen Zeitraum) Leistungsentgelte ("Verkaufsbühren") von mindestens ... Euro

entstanden waren oder ob sich der Leistungsempfänger auf einer besonderen Plattform (gewerbliche Plattform) angemeldet hatte, die gewerblichen Händlern vorbehalten war. Handelte es sich bei den Leistungsempfängern nach den von ihnen gemachten Angaben um eine im Inland ansässige Person und lag in Bezug auf diese Person eines der drei Kriterien vor, ging X von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG aus.

Im Rahmen einer bei X für das erste Kalendervierteljahr 2015 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, dass nur die Leistungsempfänger als Unternehmer zu behandeln seien, für die eine gültige USt-IdNr. vorgelegen habe. Die drei von X angelegten Kriterien waren nach Ansicht der Prüfer nicht geeignet, die Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger anzunehmen. Die Klage vor dem Finanzgericht war nur teilweise erfolgreich.

### Aus den Entscheidungsgründen

Der BFH hat die Revision als begründet angesehen. Das Urteil des Finanzgerichts sei aufzuheben und die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar habe das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger keine Voraussetzung dafür ist, den Leistungsempfänger als Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen, sowie dass die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, das heißt identifizierbar sein muss. Das FG habe aber unter Verstoß gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und

Abs. 1 UStG ohne Überprüfung der Richtigkeit der von der Klägerin gemachten Angaben zur Person der Leistungsempfänger verneint und sei auf dieser Grundlage rechtsfehlerhaft von einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO ausgegangen. Die Sache sei nicht spruchreif.

---

### Bitte beachten Sie:

Es gibt nach der Entscheidung des BFH keinen Rechtsgrundsatz, wonach ausschließlich die USt-IdNr. die Unternehmereigenschaft bei Dienstleistungen belegt. Sowohl § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG als auch Art. 196 MwStSystRL würden darauf abstellen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer (Steuerpflichtiger) sei. Dazu müsse dieser die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG und der Art. 9, 10 MwStSystRL erfüllen. Das setze nicht die Erteilung oder ein Tätigwerden unter einer gültigen USt-IdNr. voraus.

---

### Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen

*BFH, Urteil vom 18. Oktober 2023, XI R 21/23 (XI R 30/19)*

Das BFH-Urteil betrifft die Frage, ob eine Gemeinde in den Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat und ihr deshalb der Vorsteuerabzug zusteht.

### Sachverhalt

Die Gemeinde im Streitfall ist ein staatlich anerkannter heilklimatischer Luftkurort. Die Kurverwaltung der Gemeinde wird kommunalrechtlich als sogenannter Eigenbetrieb geführt und ist körperschaftsteuerrechtlich ein Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend: Kurbetrieb). Die Gemeinde erhebt kommunalrechtlich eine Kurtaxe. Mit diesen Einnahmen

finanzierte die Gemeinde in den Streitjahren die Herstellung, den Unterhalt und die Sanierung von Kureinrichtungen (zum Beispiel Kurpark, Kurhaus, Wege). Diese Einrichtungen sind für jedermann frei zugänglich; eine Kurkarte wird zum Eintritt nicht benötigt.

Im Rahmen der Umsatzsteuerklärungen für die Streitjahre sah die Gemeinde die Kurtaxe als Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit (Kurbetrieb) an und begehrte den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen, die mit dem Fremdenverkehr zusammenhängen. Das Finanzamt führte eine Außenprüfung durch. Der Prüfer ging ebenfalls davon aus, dass die Gemeinde als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe, nahm aber umfangreiche Kürzungen bei der geltend gemachten Vorsteuer vor. Vorsteuerbeträge, die nicht mit dem Kurbetrieb im Zusammenhang standen, wurden nicht anerkannt. Des Weiteren wurden Vorsteuerbeträge, die das Kurhaus betreffen, nur insoweit berücksichtigt, als das Kurhaus entgeltlich verpachtet wurde. Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen für Wege, Loipen und andere Einrichtungen außerhalb des Kurparks wurden vom Prüfer nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheide. Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht die Klage ab.

### Aus den Entscheidungsgründen

Der BFH hat die Revision nach Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe es im Ergebnis zutreffend abgelehnt, die geltend gemachten Vorsteuern zum Abzug zuzulassen. Denn die streitigen Eingangsleistungen stünden nicht im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 des UStG,

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.

Für den Streitfall habe der EuGH mit Urteil Gemeinde A vom 13. Juli 2023 - C-344/22, bindend entschieden, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine Leistung gegen Entgelt darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind.

Danach ist im Streitfall das Vorliegen einer Leistung der Klägerin an die Kurgäste gegen Entgelt zu verneinen und der Vorsteuerabzug für die streitbefangenen Eingangsleistungen zu versagen. Soweit der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen an sich möglicherweise in geringerem Umfang als bisher gewährt zusteht, ist im finanzgerichtlichen Verfahren eine Verböserung (reformatio in peius) verboten.

### Bitte beachten Sie:

Ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG setzt voraus, dass die Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bzw. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL stehen. Eine Dienstleistung wird nur dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für eine dem

Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet. Erforderlich ist, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Sofern bei Gemeinden die Kureinrichtungen nicht nur von kurtaxenpflichtigen Gästen benutzt werden dürfen, sondern auch der Allgemeinheit zur Verfügung stehen, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug; dies liegt nach dem EuGH am mangelnden Leistungsaustausch zwischen einer Dienstleistung der Gemeinde und der Kurtaxe (so der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2023). Der Kurtaxe stehe nicht die Bereitstellung einer Kureinrichtung gegenüber. Vielmehr werde die Kurtaxe aufgrund der kommunalen Satzung erhoben – unabhängig von der konkreten Nutzung der einzelnen Kureinrichtungen. Sie falle selbst dann an, wenn die Kureinrichtungen überhaupt nicht benutzt werden. Hinzu käme, dass die Einrichtungen für jedermann, also auch für Einwohner oder Tagesgäste, frei und unentgeltlich zugänglich seien. Somit hätten die Schuldner der Kurtaxe keine anderen verbrauchsfähigen Vorteile als Personen, die diese Kureinrichtungen benutzen und nicht kurtaxenpflichtig sind.

Kurortgemeinden können zukünftig den Vorsteuerabzug beanspruchen, wenn die Kureinrichtungen nicht für jedermann frei und unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Ausreichend ist insofern, dass die Gemeinde bei Entrichtung der Kurtaxe Gästekarten ausgibt, die dann auch kontrolliert werden.

Die Vorgaben der Finanzverwaltung (Abschn. 15.19 Abs. 2 UStAE: durch öffentlich-rechtliche

Widmung dem Gemeingebrauch zugänglich) sind damit überholt.

---

## Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände

*BFH, 22.11.2023, XI R 22/23 (XI R 2/20)*

Das BFH-Urteil betrifft einen Kunsthändler, der Galerien in mehreren deutschen Städten betreibt. Im Laufe des Jahres 2014 (Streitjahr) bezog er auch Kunstgegenstände von Künstlern, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig waren. Diese Lieferungen wurden von den Künstlern in ihren Ansässigkeitsstaaten jeweils als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Streitig ist die umsatzsteuerliche Behandlung seitens des Kunsthändlers.

Der vom BFH angerufene EuGH kommt mit Urteil vom 13. Juli 2023 – Rs. C-180/22 – Mensing II, zum Ergebnis, dass die Art. 312, 315 und 317 MwStSystRL dahingehend auszulegen sind, dass die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstandes entrichtet habe, dessen spätere Lieferung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 MwStSystRL unterliege, Teil der Steuerbemessungsgrundlage dieser Lieferung sei.

### Aus den Entscheidungsgründen

Für das weitere Verfahren weist der erkennende Senat darauf hin, dass nach dem EuGH-Urteil Mensing II die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer (systemwidrig) zur Bemessungsgrundlage der Umsätze im Rahmen der Differenzbesteuerung gehöre.

Der nationale Gesetzgeber habe mit § 25a UStG eine Regelung

getroffen, die nicht mit Unionsrecht vereinbar sei. Die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen an einen inländischen Wiederverkäufer sei unionsrechtswidrig. Der BFH verweist dazu zur Vermeidung von Wiederholungen auf den BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2021 (BStBl II 2022, 503, Rz 22 ff.). Der Kunsthändler dürfe daher die Differenzbesteuerung in Anspruch nehmen, was zwischen den Beteiligten inzwischen auch unstreitig sei.

Die vom Kunsthändler auf den innergemeinschaftlichen Erwerb gezahlte Steuer sei aber nach dem EuGH-Urteil Mensing II Teil der Marge. Soweit dieses Ergebnis nach Auffassung des Kunsthändlers, der Europäischen Kommission und dem EuGH-Urteil Mensing II weder mit den mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen noch mit ihrem Regelungszusammenhang vereinbar ist, hält der EuGH eine Abweichung vom klaren und unmissverständlichen Wortlaut der Richtlinie nicht für zulässig, sodass ein Eingreifen des Unionsgesetzgebers erforderlich sei.

Ausgehend von dieser unionsrechtlichen Beurteilung, an die der BFH gebunden sei, komme eine Anwendung des § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG, der nach Auffassung des BFH einen Ausschluss der Berücksichtigung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Steuer im Wege unionsrechtskonformer Auslegung an sich erlauben würde, nicht in Betracht. Das Gebot unionsrechtskonformer Auslegung des nationalen Rechts führe dazu, dass der BFH die Auslegung wählen muss, die der Richtlinie (in der vom EuGH entschiedenen Auslegung) entspricht. Daher gehört auch im nationalen Recht die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer zur Bemessungsgrundlage.

Die Sache sei nicht spruchreif. Das FG habe im zweiten Rechtsgang festzustellen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Handelsspanne der Differenzbesteuerung zu unterwerfen ist, wozu der BFH nähere Ausführungen macht.

Billigkeitsmaßnahmen seien nicht Verfahrensgegenstand. Der BFH weist gleichwohl ohne Bindungswirkung darauf hin, dass eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, zwar nach nationalem Recht keine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigt; der EuGH scheine indes einen Anspruch auf Billigkeitsmaßnahmen auch in solchen Situationen für möglich zu halten. Im Streitfall könnte daher ein Teilerlass aus sachlichen Billigkeitsgründen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung im Sinne einer "Steuer auf die Erwerbsteuer" ermessensgerecht sein; denn die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen (und dadurch die Veräußerung quasi in dieser Höhe nicht zu besteuern), entspreche sowohl der Systematik der Differenzbesteuerung als auch dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

---

### Bitte beachten Sie:

Der BFH hat erkannt, dass die Vorgaben aus der MwStSystRL (Art. 317) es nach dem EuGH nicht erlauben, die vom Kläger auf den innergemeinschaftlichen Erwerb gezahlte Steuer bei der Berechnung der Marge für die Differenzbesteuerung außer Betracht zu lassen, obwohl dies letztlich zu einer Doppelbesteuerung führt. Er hilft dem Steuerpflichtigen damit, dass er ihn auf einen Antrag auf Erlass aus Billigkeitsgründen verweist. Es ist zu erwarten, dass der Steuerpflichtige diesen Weg beschreitet und er auf diesem Weg zu einer Verminderung seiner

Steuerlast kommt, die hinsichtlich der Marge bei der Differenzbesteuerung nur schwer nachvollziehbar ist. Hier ist der Unionsgesetzgeber aufgerufen, die Berechnung der Marge bei der Anwendung der Differenzbesteuerung bei dem Einkauf von Kunstgegenständen aus anderen EU-Mitgliedstaaten neu zu regeln.

## IN KÜRZE

### Aktiengesellschaft als Organgesellschaft

*BFH, Beschluss vom 13. März 2024, V B 67/22*

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt eine Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingliedert ist.

Im Anschluss an das BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18) kommt der BFH zum Ergebnis, dass es unionsrechtskonform ist, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nach der Rechtsprechung des BFH voraussetzt, dass der Organträger bei der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen kann.

Die organisatorische Eingliederung durch personelle Verflechtung über leitende Mitarbeitende des Organträgers (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 – V R 53/10, BStBl II 2013, 218) bedingt nach dem BFH, dass der Organträger als Mehrheitsgesellschafter der Organ-GmbH seine Weisungsbefugnisse gegenüber seinem leitenden Mitarbeitenden in dessen Eigenschaft als Geschäftsführungsorgan der Organgesellschaft auch gesellschaftsrechtlich bei der Organgesellschaft durchsetzen kann.

Im Streitfall legt die Klägerin laut BFH nicht dar, ob und gegebenenfalls wie sie das von ihr angenommene dienstvertragliche Weisungsrecht hinsichtlich ihrer als Vorstandsmitglieder der A-AG bestellten Mitarbeitenden gesellschaftsrechtlich bei der A-AG hätte durchsetzen können oder weshalb auf dieses Kriterium bei einer AG zu verzichten sein könnte. Insbesondere fehlen Ausführungen dazu, wie dies mit § 76 Abs. 1 AktG vereinbar sein könnte. Nach dieser Vorschrift leitet der Vorstand als dem für die Geschäftsführung einer AG zuständigen Organ die Geschäfte der AG unter eigener Verantwortung und ist dementsprechend weisungsfrei. Darlegungen hierzu wären auch im Hinblick darauf erforderlich gewesen, dass weder der Mehrheitsaktionär noch der Aufsichtsrat, die Hauptversammlung oder ein Dritter befugt sind, dem Vorstand Weisungen zu erteilen. Dass der Aufsichtsrat einer AG den Vorstand bestellt und – unter anderem auch aufgrund eines Vertrauensentzugs der Hauptversammlung – abberuft (§ 84 AktG) sowie seine Geschäftsführung zu überwachen hat (§ 111 AktG), verschaffte der Klägerin im Übrigen keine – wie bei einer GmbH bestehenden – gesellschaftsrechtlichen Weisungsbefugnisse gegenüber dem Vorstand der A-AG, mit denen die Klägerin in der Lage gewesen wäre, ihren Willen in der laufenden Geschäftsführung der abhängigen Gesellschaft durchzusetzen.

### Bitte beachten Sie:

Die umsatzsteuerliche Organschaft erfordert die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer juristischen Person in ein anderes Unternehmen (vgl. § 2 Abs. Nr. 2 UStG). Insoweit entspricht der deutsche Wortlaut in etwa MwSt-SystRL (vgl. Art. 11 MwStSystRL: „durch gegenseitige finanzielle,

wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden“). Im Jahr 2011 hat der BFH zur Frage der organisatorischen Eingliederung durch personelle Verflechtung über leitende Mitarbeitende des Organträgers bei der GmbH entschieden. Dies setzt voraus, dass der Organträger als Mehrheitsgesellschafter der Organ-GmbH seine Weisungsbefugnisse gegenüber seinem leitenden Mitarbeitendem in dessen Eigenschaft als Geschäftsführungsorgan der Organgesellschaft auch gesellschaftsrechtlich bei der Organgesellschaft durchsetzen kann.

Bei der AG liegt der Fall anders. Eine organisatorische Eingliederung kann hier regelmäßig bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrages (§§ 291 AktG) oder bei Eingliederung einer Aktiengesellschaft i.S.d. § 319 AktG gegeben sein, da die beherrschende bzw. die Hauptgesellschaft berechtigt ist, dem Vorstand der beherrschten bzw. eingegliederten Gesellschaft Weisungen zu erteilen. Die organisatorische Eingliederung dürfte jedoch erst ab dem Zeitpunkt der Eintragung des Beherrschungsvertrags in das Handelsregister begründet sein.

**Hinweis:** Am 16. Mai 2024 wird Generalanwalt Rantos dem EuGH seine Schlussanträge zu der Vorlagefrage des BFH (Organschaft) vortragen. Die Fragen des BFH an den EuGH lauteten:

1. Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG1 dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?

2. Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

Die Schlussanträge zur Organschaft werden sicherlich in ganz Deutschland mit Spannung erwartet werden, auch wenn damit noch nicht gesagt ist, dass sich der EuGH dieser Auffassung am Ende anschließen wird.

### Nachzahlungszinsen und Unionsrecht

*BFH, Beschluss vom 1. März 2024, V B 34/23 (Adv)*

Der BFH hat im einstweiligen Rechtsschutzverfahren Stellung genommen, ob Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

Bei summarischer Prüfung bestünden für Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 keine ernstlichen Zweifel an der Vereinbarkeit von §§ 233a, 238 Abs. 1 AO mit dem Unionsrecht. Dies gelte jedenfalls dann, wenn bei einer zeitlichen Verlagerung des Vorsteuerabzugs und der sich hieraus ergebenden zweifachen Anwendung von § 233a AO in Bezug auf mehrere Besteuerungszeiträume, die einerseits zum Entstehen von Erstattungs- und andererseits zum Entstehen von Nachzahlungszinsen führt, die Erstattungs- die Nachzahlungszinsen erheblich übersteigen.

### Bitte beachten Sie:

Der BFH hat sich in seinem Beschluss eingehend mit der Frage der Rechtmäßigkeit einer Zinsfestsetzung beschäftigt und sich

hierbei insbesondere mit der Frage auseinandergesetzt, ob die deutsche Regelung unionskonform ist. Dies hat er bejaht. Damit sind aber immer noch alle Möglichkeiten für einen Billigkeitserlass der Zinsen nach den §§ 163, 227 AO gegeben. Besondere Umstände, die für einen Erlass der Zinsen sprechen könnten, sind nämlich in diesem Verfahren geltend zu machen. Über solche Billigkeitsfälle hat der BFH nicht abschließend entschieden. Andere Fallkonstellationen sind bereits dahingehend positiv beschieden worden (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Juni 2022 XI B 97/21). Hier hat der BFH seine Rechtsprechung zu den sogenannten Bau-träger-Fällen auf weitere Umsätze nach § 13b Abs. 2 UStG erweitert.

### Unentgeltliche Wertabgaben

*EuGH, Urteil vom 25. April 2024 – Rs. C-207/23 – Finanzamt X*

Der EuGH hat am 25. April 2024 (C-207/23) entschieden, dass die von einem Unternehmer produzierte Wärme, die dieser unter anderem an einen anderen Unternehmer kostenlos überließ, der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung unterliegt. Es handele sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige abgibt (Art. 16 MwStSystRL).

Der Gerichtshof habe zwar in Rn. 68 des Urteils vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein Industrie (C 528/19), entschieden, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offenstehe, aber im Rahmen der wirtschaftlichen

Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt habe, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt werde, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichzustellen sei.

Zum einen seien diese Arbeiten dem die Zuwendung vornehmenden Steuerpflichtigen zugutegekommen und hätten einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit aufgewiesen. Zum anderen waren die Kosten der erhaltenen Eingangsleistungen, die mit diesen Arbeiten in Zusammenhang gestanden hätten, Kostenelemente der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze gewesen. Dagegen gebe es keinen Anhaltspunkt dafür, dass die im Streitfall entnommene und unentgeltlich zugewandte Wärme auch von dem Abgebenden genutzt worden wäre.

### AUS ALLER WELT

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

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

8 Apr - KPMG report: Global e-invoicing and digital reporting mandates

3 Apr - Poland: New bill implementing reporting obligations for digital platform operators (DAC7)

2 Apr - Sweden: VAT treatment of NFTs associated with a digital work

1 Apr - Bahrain: Updated VAT guide

29 Mar - Laos: VAT on cross-border provision of digital services

27 Mar - Chile: Tax reform bill introduces VAT liability for sales of low-value goods

21 Mar - Zambia: VAT on cross-border provision of digital services

19 Mar - Poland: Temporary zero VAT rate on food products not extended

18 Mar - Netherlands: Old taxpayer portal used for filing VAT returns will close 1 July 2024

18 Mar - Netherlands: Pension funds not treated as special investment funds eligible for VAT exemption (CJEU Advocate General opinion)

registrations abroad are avoided (e.g. ECJ dated 29 February 2024, ECJ dated 8 December 2022)

- managing the risk for multinational businesses of creating a fixed establishment (e.g. ECJ dated 29 June 2023, opinion of advocate general dated 1 February 2024)

This webcast will show in a practical and easy way how complex decisions of the ECJ impact your business by providing you with insights from the countries the ECJ referrals were made from, sharing experiences from different member states views and by providing some hands-on recommendations for aligning your business with the VAT trends as set out by the ECJ so that you can strive to minimize risks and maximize opportunities.

## VERANSTALTUNGEN

### Recent European Court of Justice (ECJ) VAT cases: How they impact your business on 7 May 2024

This practical webcast discusses key themes arising from a selection of important recent ECJ VAT cases. The themes to be covered will include:

- improvement of cashflows by making use of bad debt relief in a timely manner (e.g. ECJ dated 29 February 2024);
- opportunities to recover overcharged VAT from the tax authorities in various circumstances (e.g. ECJ dated 30 January 2024, ECJ dated 7 September 2023);
- structuring cross-border supply chains in a way that VAT exemptions are available and VAT

Register [here](#).

### Die E-Rechnung kommt

Zum 1. Januar 2025 wird in Deutschland schrittweise die E-Rechnung eingeführt. Die Verpflichtung betrifft nahezu alle inländischen Umsätze im B2B-Bereich. Im Webcast fassen unsere Expertinnen und Experten für Sie zusammen, was Sie jetzt wissen und tun sollten, um rechtzeitig startklar für die E-Rechnung zu sein.



## 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  
**Olaf Beckmann\***  
T +49 211 475-7343  
[olafbeckmann@kpmg.com](mailto:olafbeckmann@kpmg.com)

**Thorsten Glaubit**  
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)

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 Dziejek**  
T +49 40 32015-5843  
[gdziejek@kpmg.com](mailto:gdziejek@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  
**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)



**Rainer Weymüller**  
Of-Counsel



**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.

© 2024 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.