

INDICET Partners Große Bleichen 21 20354 Hamburg

Deutscher Bundestag
Herrn Vorsitzenden des Finanzausschusses
Alois Rainer, MdB

Dr. Carsten Höink
Rechtsanwalt, Steuerberater
Dipl. Finanzwirt (FH)

Carsten Timm
Rechtsanwalt, Steuerberater
Dipl. Finanzwirt (FH)
Fachanwalt für Steuerrecht
Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern

Per E-Mail

Dr. Jörg Grune
01.10.2024

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024“ (BT-Drucksache 20/12780) – Einladung v. 25.09.2024 – PA7-5410

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Rainer,

ich bedanke mich für die Einladung als Sachverständiger zur Sitzung des Finanzausschusses am 07.10.2024, an der ich – wie bereits mitgeteilt - gern vor Ort teilnehmen werde.

Hiermit übersende ich Ihnen vorab eine schriftliche Stellungnahme zu den geplanten umsatzsteuerrechtlichen Änderungen wie von Ihnen gewünscht als Word- und PDF-Datei.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Jörg Grune

Rechtsanwalt/Steuerberater
Of Counsel



Stellungnahme zu umsatzsteuerrechtlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) - Gesetzentwurf der Bundesregierung i.d.F. v. 09.09.2024 (BT-Drucksache 20/12780)

Meine Stellungnahme bezieht sich auf folgende geplante Änderungen:

- Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen in § 4 Nr. 21 UStG
- Konsequenzen aus dem fehlenden Rechnungshinweis bei der Neuregelung zum Vorsteuerabzug der Ist-Versteuerung, § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6a UStG
- Neufassung der Kleinunternehmerbesteuerung, §§ 19, 19a UStG
- Absenkung der Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte auf 8,4% für 2024, § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG für 2024
- Verlängerung der Übergangsregelung für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gem. § 2b UStG in § 27 Abs. 22a UStG

1. Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen, § 4 Nr. 21 UStG

Die geplante Neuregelung soll folgenden Wortlaut erhalten:

„*Steuerfrei sind, (...)*

Nr. 21

*a) **Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung** sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen erbracht werden. Für die Steuerbefreiung der **Fortbildung** und der damit eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die durch die in Satz 1 genannten **anderen, allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen** erbracht werden, gilt dies nur, wenn diese Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtungen erbrachten Leistungen verwendet werden*



b) Schul- und Hochschulunterricht, der von **Privatlehrern** erteilt wird

Für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;"

Mit der geplanten Neufassung sollen die Vorgaben und die Terminologie in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j sowie Art. 133 Buchst. a MwStSystRL umgesetzt werden.

a) **Fortbildung**

Wichtig ist m.E., dass in § 4 Nr. 21 Buchst. a S. 2 UStG eine Rückausnahme von der USt-Befreiung enthalten ist, nach der es im Bereich der Fortbildung für Einrichtungen mit systematischer Gewinnerzielungsabsicht zu **steuerpflichtigen Leistungen** kommt. Dies ist vor allem für die vielen gewerblichen Seminaranbieter von besonderer Bedeutung, denn für den Fall einer USt-Befreiung würde es zwangsläufig für diese Anbieter im Fortbildungsbereich zum Verlust des Vorsteuerabzugs kommen. Das würde zu einer Verteuerung der Bildungsleistungen führen, da die Eingangsleistungen ohne Vorsteuerentlastung in die Kalkulation einzubeziehen wären. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang vor allem auch darauf, dass diese Rückausnahme von der Steuerbefreiung für Anbieter mit systematischer Gewinnerzielung durch das Unionsrecht (Art. 133 Satz 1 Buchst. a MwStSystRL) ausdrücklich gestützt wird.

Wichtig ist aus meiner Sicht insgesamt, dass Bildungsleistungen nicht verteuert werden. Das könnte in der Weise geschehen, dass der Begriff der „*anderen, allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung*“ **enger** gefasst wird. Auch der Bundesrat hat sich hierzu bereits in seinen Empfehlungen vom 17.09.2024 geäußert.¹

Denkbar ist m.E., dass man den Begriff definiert oder konkretisiert, indem z.B. in ein S. 3 angefügt wird:

¹ Empfehlungen v. 17.09.2024 – 369/1/24, S. 104 f. Ziff. 65 (Wi)



„Einrichtungen im Sinne des Satzes 1 sind solche, die Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die durch eine staatliche Akkreditierung bestätigt, geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben.“

b) Ausbildung

Die Gesetzesbegründung² definiert Ausbildungsleistungen wie folgt:

*Ausbildungsleistungen und Leistungen der beruflichen Umschulung sind u. a. solche, die öffentlich-rechtlich geregelt sind, z. B. bundesrechtlich im Berufsbildungsgesetz, in der Handwerksordnung, im Seemannsgesetz oder in den Gesetzen der Länder zu den Ausbildungsberufen. Auch Leistungen, die den Anforderungen zu den nicht öffentlich-rechtlich geregelten Berufen entsprechen, sind Ausbildungsleistungen oder Leistungen der beruflichen Umschulung. **Hierunter fallen auch Leistungen, die auf die Aufnahmeprüfung an einer Hochschule oder Fachhochschule vorbereiten, z. B. Musikunterricht (Instrumental- und Vokalunterricht), Unterricht im klassischen Tanz und Ballett oder Unterricht in darstellender und bildender Kunst.***

In diesem Punkt gebe ich zu bedenken, dass man im Gesetzentwurf bisher eine inhaltliche Abgrenzung zwischen umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerbefreiten Bildungsangeboten nicht vorgenommen hat.

Dienstleistungen mit **spezialisierten Inhalten** sind nach der Rechtsprechung des EuGH **nicht befreit**.³ Andererseits soll es aber ausweislich der **Gesetzesbegründung** z. B. für **Musik-, Tanz- und Ballettunterricht**⁴ bei der Befreiung bleiben. Ich sehe zwar die Problematik einer USt-Pflicht in diesem Bereich, bin aber der Meinung, dass jedenfalls eine ausdrückliche **gesetzliche Befreiungsregelung** hierzu mit dem Unionsrecht und der Rechtsprechung des EuGH nur schwer in Einklang zu bringen wäre.

² Begründung im Referentenentwurf des BMF

³ Beispielhaft EuGH-Urt. v. 14.3.2019 - C-449/17 (Fahrschule), EuGH-Urt. v. 21.10.2021 - C-373/19 (Schwimmschule)
Genannt wird dort auch die Hausaufgabenhilfe und Nachhilfe, was m.E. unstrittig den Befreiungstatbestand erfüllt.



2. Konsequenzen aus dem fehlenden Rechnungshinweis bei der Neuregelung zum Vorsteuerabzug bei der Ist-Versteuerung, § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6a UStG

a) Neufassung des § 15 Abs. 1 UStG erforderlich

Die Finanzbehörde kann unter den in § 20 UStG genannten Voraussetzungen auf Antrag des Unternehmers gestatten, dass dieser die Steuer nicht nach vereinbarten (Grundsatz), sondern **nach vereinnahmten Entgelten** (Ausnahme) berechnet. Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt beim Unternehmer eingegangen ist.

Auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs hat dies nach derzeitiger Rechtslage keinen Einfluss: § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG sieht als Zeitpunkt für den **Vorsteuerabzug** den Zeitpunkt vor, in dem die

- umsatzsteuerbare **Leistung** erbracht ist und
- eine ordnungsgemäße **Rechnung**

vorliegt. Diese Regelung widerspricht jedoch dem Unionsrecht. Denn nach Art. 167 der MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteueranspruch dann, „*wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht*“. Der Steueranspruch entsteht bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG-E) aber erst im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung.⁵

⁵ Vgl. dazu EuGH, Urt. v. 8.12.2022 – C-9/20, MwStR 2022, 193 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136; in diese Richtung auch BFH-Urt. v. 12.7.2023 – XI R 5/21; BFH/NV 2024, 257



Geplant ist deshalb eine Änderung des § 15 Abs. 1 UStG wie folgt:

„Die Vorsteuer ist abziehbar, wenn der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt und

a) die Leistung ausgeführt worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Absatz 1 Satz 1) berechnet,

b) soweit eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) berechnet, oder (...)“

b) Pflichtangabe in der Rechnung nach § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG

Dazu soll **§ 14 Abs. 4 UStG um eine weitere Pflichtangabe (Nr. 6a) ergänzt** werden, wonach der Rechnungsaussteller darauf hinzuweisen hat, dass er der Ist-Besteuerung unterliegt.

Unklar ist für mich, welche **Konsequenzen** es nach sich zieht, wenn die neu vorgesehene **Pflichtangabe in der Rechnung fehlt**, der Rechnungsaussteller also nicht darauf hinweist, dass er Ist-Versteuerer ist. Nach der Systematik des USt-Rechts bedeutet dies an sich, dass der Rechnungsempfänger **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist. Das Gesetz selbst sieht dazu jedoch keine Regelung vor und auch der Gesetzesbegründung zum JStG 2024 ist dazu nichts zu entnehmen.

Zweck der Neuregelung in § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG ist es, dem Rechnungsempfänger die Information zu geben, dass der Aussteller der Rechnung Ist-Versteuerer ist, weil nach der Neufassung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG künftig zwischen verschiedenen Zeitpunkten des Vorsteuerabzugs zu unterscheiden ist.

M.E. lässt sich diese Problematik sinnvoll nur in der Weise lösen, dass die Nr. 6a in § 14 Abs. 4 UStG-E um einen **Nachsatz** ergänzt wird. Dieser sollte darauf verweisen, dass der Rechnungsempfänger für den Fall, dass keine Angabe zur Ist-Versteuerung enthalten ist, **darauf vertrauen kann**, dass der Rechnungsaussteller der **Soll-Besteuerung** unterliegt.

Das BMF hat sich am 5.6.2024 auf schriftliche Anfrage wie folgt dazu geäußert:



„Die Bundesregierung ist sich der in der Frage beschriebenen Problematik bewusst. Daher hat das Bundesministerium der Finanzen bereits im Vorfeld mit den obersten Finanzbehörden der Länder über die Möglichkeit einer Nichtbeanstandungsregelung für gutgläubige Rechnungsempfänger beraten und im Ergebnis eine solche befürwortet.“

Aus einer solchen Verwaltungsanweisung ergibt sich allerdings **keine endgültige Rechtssicherheit** für den Rechtsanwender, denn hiermit bindet die Finanzverwaltung nur sich selbst, während Gerichte nicht an diese Verwaltungsanweisung gebunden sind. Offen bleibt auch, wie der Nachweis der Gutgläubigkeit zu erbringen ist.

Die **Bundessteuerberaterkammer** (BStBK) hat hierzu in einer Stellungnahme eine **Gesetzesergänzung** vorgeschlagen, mit der die Ist-Versteuerung in § 20 UStG und die Rechnungspflichtangabe in § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG miteinander verknüpft werden.⁶

Rechtsfolge wäre dann, dass derjenige, der die **Rechnungspflichtangabe** in Nr. 6a **nicht vornimmt** immer **Soll-Versteuerer** i.S.d. § 16 UStG ist. Eine Rechnungsberichtigung soll hierfür nicht in Betracht kommen.

Vor dem Hintergrund des **erheblichen Umstellungsaufwands** in der Wirtschaft⁷ soll die Neuregelung **erst zum 1.1.2026 in Kraft treten**. Dies halte ich für zutreffend. Den Vorschlag einer weiteren Verschiebung auf den 1.1.2028 (endgültige Anwendung der Regelungen über die verpflichtende E-Rechnung) halte ich nicht für zielführend, weil die verpflichtende E-Rechnung grds. bereits zum 1.1.2025 in Kraft tritt und der Umstellungsaufwand hierfür – trotz der vorgesehenen Übergangsregelungen in § 27 Abs. 38 UStG bis Ende 2025 im Wesentlichen abgeschlossen sein sollte.

3. Neuregelung der Kleinunternehmerbesteuerung, §§ 19, 19a UStG

⁶ Stellungnahme der BStBK v. 6.8.2024

⁷ Hinweis auf die Gesetzesbegründung



Voraussetzung für die künftige Befreiung von der Umsatzsteuer ist, dass der inländische Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 2 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr **25.000 EUR** und im laufenden Kalenderjahr **100.000 EUR** nicht überschreitet.

Bisher handelte es sich um 22.000 EUR und 50.000 EUR, wobei es sich bei dem zweiten Betrag um eine Prognoseentscheidung handelte, mit der Folge, dass auch dann, wenn der tatsächliche Umsatz im Laufe des Kalenderjahres höher war, die Kleinunternehmerregelung gleichwohl bis zum Ende des Jahres angewandt werden konnte.

Dies ändert sich ab 1.1.2025, weil es unionsrechtlich in der bisherigen „offenen Form“ nicht mehr zulässig ist. Soweit künftig der Gesamtumsatz im laufenden Jahr den oberen inländischen Grenzwert von 100.000 EUR überschreitet, kommt eine weitere Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht mehr in Betracht. Der Unternehmer unterliegt automatisch der Regelbesteuerung.

Problem:

Hat die Unternehmereigenschaft im vorangegangenen Kalenderjahr **nicht die gesamte Zeit über** bestanden, erfolgt zur Ermittlung der Gesamtumsatzgrenze im vorangegangenen Kalenderjahr keine Hochrechnung auf einen Gesamtjahresumsatz. Anders ist dies bei der noch bis zum 31.12.2024 geltenden Rechtslage, wonach der Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz hochgerechnet wird.

Zumindest nach dem Regierungsentwurf gibt es **keine Regelung zur unterjährigen Aufnahme der unternehmerischen Betätigung**.

Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs wäre im **Übrigen jedes neue Unternehmen automatisch erst einmal Kleinunternehmer**, bis der Gesamtumsatz von 100.000 EUR im Gründungsjahr oder – falls diese Grenze nicht überschritten wird – im Vorjahr ein Gesamtumsatz von mehr als 25.000 EUR erzielt wird. Bisher hat man in den Fällen der Neugründung immer auf die untere Umsatzgrenze abgestellt.

Hier dürfte eine **Nachbesserung/Ergänzung** erforderlich sein.



4. Absenkung der Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte auf 8,4% für 2024, § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG für 2024

Der **Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale** für Land- und Forstwirte sollen für das Jahr **2024 auf 8,4 %** abgesenkt werden. Die Änderung war bereits durch den Entwurf des Wachstumschancengesetzes vorgesehen, wurde dort aber aufgrund des Kompromissvorschlags des Vermittlungsausschusses nicht weiterverfolgt.

Die rückwirkende (und unterjährige) Absenkung der Pauschale erscheint problematisch und löst **erheblichen bürokratischen Aufwand** aus, weil die Rechnungsstellung zum Jahresende 2024 hin zurück bis zum 1.1.2024 korrigiert werden muss.

Außerdem stellt sich mir folgende **Frage**:

Warum taucht die noch im Referentenentwurf vorgesehene **Formel für die Ermittlung der Pauschalsätze** ab 2026 (ursprüngliche Anlage 5) im Regierungsentwurf **nicht mehr auf**? Aus meiner Sicht war dies ein Beitrag zur Transparenz der Regelung.

5. Verlängerung der Übergangsregelung für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gem. § 2b UStG in § 27 Abs. 22a UStG

Die Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a UStG soll (erneut) um **weitere zwei Jahre** bis einschließlich 31.12.2026 **verlängert** werden. Würde dies tatsächlich so verabschiedet, bedeutet es eine **Gesamtübergangsregelung von 11 Jahren** (!).

Wörtlich heißt es in der **Gesetzesbegründung** zur Neufassung des § 27 Abs. 22a UStG⁸:

„(...) Die zusätzliche Zeit wurde zwar bereits von nicht wenigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts genutzt, um die erforderlichen Vorbereitungen für den Über-

⁸

Hervorhebungen im Fettdruck durch den Verfasser dieser Stellungnahme



gang auf das neue Besteuerungsregime zu treffen. Jedoch stellen die Vorbereitungsarbeiten die betreffenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch immer vor administrative als auch finanzielle Herausforderungen. (...)

*Eine **wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs** durch die erneute Verlängerung der Übergangsregelung ist unter Zugrundelegung der Erfahrungen der letzten zwei Jahre **auch weiterhin nicht zu befürchten**. (...)*“

Dazu nur der Hinweis, dass ja gerade die befürchteten Wettbewerbsbeeinträchtigungen ein **entscheidender Grund für die Einführung des § 2b UStG** waren.