

per E-Mail
Bundesministerium der Finanzen

Kürzel
Me/HS – S 12/24

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
dstv.berlin@dstv.de

Datum
07.08.2024

Regierungsentwurf eines JStG 2024: Nichtbeanstandungsregelung beim Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung Ihres Schreibens vom 28.06.2024. Wir freuen uns sehr über die damit verbundene Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme zu einer angedachten Nichtbeanstandungsregelung beim Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Ist-Versteuerern ab dem 01.01.2026. Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Mit Artikel 22 Nummer 8 des Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Neufassung der Regelungen zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 UStG vorgeschlagen. Diesen Vorschlag hat das Bundeskabinett in den [Regierungsentwurf eines JStG 2024](#) übernommen. Die Neuregelung resultiert aus dem [Urteil des Europäischen Gerichtshofs \(EuGH\) vom 10.02.2022, C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136](#). Nach der Umsetzung des Urteils soll der Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Ist-Versteuerers ab dem 01.01.2026 erst im Zeitpunkt und im Umfang der geleisteten Zahlung möglich sein. Ergänzend hierzu soll durch Artikel 22 Nummer 7 eine zusätzliche Rechnungsangabe für Ist-Versteuerer verpflichtend werden, wonach in der Rechnung ausdrücklich auf die Ist-Versteuerung hinzuweisen ist.

Bereits in seiner Stellungnahme [S 08/24](#) zum Referentenentwurf eines JStG 2024 hat der DStV eine klarstellende Ergänzung für eine rechtssichere und praktikable Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen von Ist-Versteuerern angeregt. Danach sollte klargestellt werden, dass der Rechnungsempfänger bei einem fehlenden Hinweis auf eine Ist-Versteuerung stets darauf vertrauen darf, dass der Leistende ein sog. Soll-Versteuerer ist. Der Rechnungsempfänger sollte damit den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 Buchst. a UStG-E, also bei Vorliegen einer Rechnung und Ausführung der Leistung geltend machen dürfen.

Demnach begrüßt und unterstützt der DStV die in Ihrem Schreiben vom 28.06.2024 avisierte Nichtbeanstandungsregelung ausdrücklich. Er nimmt wohlwollend zur Kenntnis, dass die Anregungen aus der vorgenannten Stellungnahme seitens des BMF aufgegriffen werden sollen. Ebenso bedankt sich der DStV für die Möglichkeit, sich auch im weiteren Umsetzungsprozess der beabsichtigten Nichtbeanstandungsregelung mit seiner Expertise einbringen zu können. Nach Auffassung des DStV wird damit der besonderen Bedeutung der Ist-Versteuerung für kleine und mittlere Unternehmen Rechnung getragen. Zum einen hinsichtlich der Erhaltung der Liquidität und zum anderen zur Verringerung des bürokratischen Aufwands - letzteres insbesondere bei Steuerpflichtigen, die ihren ertragsteuerlichen Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

B. Nichtbeanstandungsregelung beim Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers ab dem 01.01.2026

Nach den Ausführungen in Ihrem Schreiben vom 28.06.2024 wurden zwischen BMF und den obersten Finanzbehörden der Länder bereits Beratungen über die Möglichkeit einer Nichtbeanstandungsregelung für gutgläubige Rechnungsempfänger geführt. Im Ergebnis werde eine solche Nichtbeanstandungsregelung im Grundsatz befürwortet. Eventuell resultierende Nachteile aus dem Fehlen der neuen Rechnungspflichtangabe sollen vermieden werden. Die Umsetzung der Regelung soll zu gegebener Zeit im Rahmen eines BMF-Schreibens erfolgen.

I. Prüfung einer gesetzlichen Umsetzung der Nichtbeanstandungsregelung

Die neuen Regelungen zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers sollen im Rahmen des JStG 2024 in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 UStG gesetzlich umgesetzt werden. Mit dem Eingang dieser Regelung in das UStG würde dies

für Steuerpflichtige, Finanzverwaltung und die Gerichte ab dem 01.01.2026 die bindende Rechtslage werden.

Erfolgt die Umsetzung der Nichtbeanstandungsregelung im Rahmen eines BMF-Schreibens entfaltet dieses jedoch nur eine Bindungswirkung gegenüber den Finanzbehörden. Die Finanzgerichte sind an die Auslegungen des BMF nicht gebunden. Im Falle eines Rechtsstreits wäre somit eine andere Auslegung durch die Gerichte denkbar. Hierdurch entsteht eine gewisse Rechtsunsicherheit in der Beratungspraxis der kleinen und mittleren Steuerberatungskanzleien.

Ausgehend von den Aussagen des EuGH in dem Urteil vom 10.02.2022, C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136, bestehen jedoch Zweifel, ob eine gesetzliche Umsetzung der avisierten Nichtbeanstandungsregelung mit dem Unionsrecht vereinbar wäre. Es ist fraglich, ob die Auslegung des EuGH zu Artikel 167 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf eine solche nationale Regelung anzuwenden wäre. Der EuGH legt Art. 167 in Rz. 63 wie folgt aus:

„...Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gemäß Art. 66 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht und dieses noch nicht gezahlt worden ist.“

Falls die Grundsätze auf eine gesetzliche Nichtbeanstandungsregelung anzuwenden wären, könnte die Regelung den Grundsätzen widersprechen: Der Leistungserbringer würde künftig - trotz der Nichtangabe seines Status auf der Rechnung - gegenüber dem Finanzamt als Ist-Versteuerer gem. § 20 UStG gelten - der Steueranspruch also nach Art. 66 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entstehen. Der Leistungsempfänger wäre hingegen ohne Zahlung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch darin könnte eine unionsrechtswidrige Durchbrechung des Zusammenhangs zwischen Steueranspruch und Vorsteueranspruch gesehen werden.

Allerdings gilt nach Auffassung des DStV zu berücksichtigen, dass sich durch die Einführung einer neuen Pflichtangabe auf Rechnungen nicht nur das Pflichtenheft des Leistungserbringers

erweitert. Gleichzeitig vergrößern sich die Risikolage und damit das Schutzbedürfnis des Rechnungsempfängers – wie das BMF dankenswerterweise erkennt. So kann es etwa dazu kommen, dass der Rechnungsempfänger von der Soll-Versteuerung des Rechnungsausstellers ausgeht und die Vorsteuer zu früh geltend macht. Tritt dieser Fall bspw. zum Jahreswechsel ein, könnte es in späteren Betriebsprüfungen zu Problemen kommen: Der Rechnungsempfänger könnte bspw. im Dezember 01 die Vorsteuer aus einer Rechnung geltend gemacht haben, da er von der Soll-Versteuerung durch den Leistungserbringer ausgegangen ist. Im Zuge der Betriebsprüfung hat sich jedoch herausgestellt, dass der Leistungserbringer tatsächlich die Ist-Versteuerung angewendet hat und die in 01 geltend gemachte Vorsteuer nunmehr erst in Jahr 02, nach erfolgter Zahlung, zum Abzug gelangt. Somit müsste die Umsatzsteuer-Festsetzung für beide Jahre geändert und durch den Rechnungsempfänger unter Umständen zusätzlich Zinsen auf die zu früh geltend gemachte Vorsteuer gezahlt werden.

Den Schutz des Rechnungsempfängers vor den Folgen einer Pflichtverletzung des Rechnungsausstellers erachtet der DStV als äußerst wichtig. Das Schutzbedürfnis rechtfertigt nach Sicht des DStV eine gesetzliche Nichtbeanstandungsregelung. Damit würde nach Auffassung des DStV dem Recht des Vorsteuerabzugs als fundamentalen Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Rechnung getragen. Auch nach Auffassung des EuGH kann dieser grundsätzlich nicht eingeschränkt werden und muss für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden können (vgl. EuGH vom 10.02.2022, C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollastr. 136, Rz. 47).

Petition: Zur Steigerung der Rechtssicherheit der avisierten Nichtbeanstandungsregelung regt der DStV an, zu prüfen, ob diese auch in § 15 UStG gesetzlich geregelt werden kann. Im Falle einer mit dem Unionsrecht vereinbaren gesetzlichen Regelung wäre diese aus Sicht des DStV vorzuzugswürdig. Andernfalls sollte unbedingt die geplante Nichtbeanstandungsregelung über ein BMF-Scheiben erfolgen.

II. Bürokratiearme und praxisnahe Nichtbeanstandungsregelung

Entsprechend Ihrem Schreiben vom 28.06.2024 soll die angedachte Nichtbeanstandungsregelung in Bezug auf gutgläubige Rechnungsempfänger umgesetzt werden.

Die dahinterstehende Intention, die Rechnungsempfänger zu schützen, die keine andere Kenntnis haben, ist aus Sicht des DStV grundsätzlich nachvollziehbar und sehr zu begrüßen. Jedoch ergeben sich hinsichtlich der praktischen Umsetzung einige offene Fragen.

Zum einen drängt sich die Frage auf, wie der Rechnungsempfänger an die Information gelangt, dass der Rechnungsaussteller die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet, wenn er dies nicht in der Rechnung angibt. Da der Rechnungsaussteller die Ist-Versteuerung beim Finanzamt beantragt und diese unternehmerische Entscheidung nicht öffentlich bekannt ist, kann der Rechnungsempfänger diese Information grundsätzlich nur beim Vertragspartner erfragen. Im Hinblick auf die Vielzahl an Unternehmen, die allein aufgrund ihrer Umsatzhöhe potenziell berechtigt sind, die Ist-Versteuerung zu beantragen, erscheint eine solche Überprüfung aufwändig und komplex. Nach den Erhebungen des Statistischen Bundesamtes gab es in 2022 ca. 3 Millionen Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 1 Million Euro (vgl. [Unternehmen nach Umsatzgrößenklassen 2022 | Statista](#)). Ein großer Anteil davon dürfte somit unterhalb der Umsatzgrenze von 800.000 Euro liegen, bis zu der eine Ist-Versteuerung beantragt werden kann.

Auch im Hinblick auf die zeitliche Dimension der Beantragung der Ist-Versteuerung ergeben sich Fragen. So ist der Antrag auf Ist-Versteuerung grundsätzlich bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung möglich. Ebenso kann die Gestattung der Ist-Versteuerung widerrufen werden. Unklar ist insoweit, welche Auswirkungen dies auf den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers haben könnte.

Wie aufgezeigt, ergeben sich durch die Bezugnahme auf die Gutgläubigkeit nach Einschätzung des DStV künftig weitere relevante und klärungsbedürftige Fragestellungen, die zu Rechtsunsicherheiten in der Praxis führen können.

Petition: Der DStV regt daher an, die angedachte Nichtbeanstandungsregelung im Sinne einer rechtssicheren und praxisnahen Umsetzung **stets** zu gewähren, wenn die neue Rechnungspflichtangabe nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nummer 6a UStG-E fehlt. Für den Fall, dass an dem Merkmal der Gutgläubigkeit festgehalten werden soll, regt der DStV dringend an, die Anforderungen gering zu halten und damit einhergehende Zweifelsfragen zeitnah zu klären.

III. Inkrafttreten der Neuregelung zum Vorsteuerabzug verschieben

Die Neuregelung zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Ist-Versteuerern sollen nach dem aktuellen Stand des JStG 2024 ab dem 01.01.2026 greifen.

Zu diesem Zeitpunkt gilt in Deutschland bereits die Pflicht zur Ausstellung und zum Empfang von E-Rechnungen, die grundsätzlich der Norm EN 16931 oder weiteren zulässigen Formaten entsprechen müssen. Insofern muss sichergestellt werden, dass die neue Pflichtangabe der Eigenschaft des leistenden Unternehmers als Ist-Versteuerer auch im Rahmen der E-Rechnungsformate vorgesehen wird. Dies ist aktuell noch nicht der Fall. Zudem ist unklar, wann die Überarbeitung der CEN-Norm abgeschlossen sein wird. Derzeit wird von einer Veröffentlichung der CEN-Norm frühestens im zweiten Quartal 2025 gerechnet. Erst nach Abschluss der Überarbeitung der CEN-Norm können die Softwarelösungen zur E-Rechnung angepasst werden. Hier erscheint fraglich, ob dies bis zum 01.01.2026 abschließend erfolgt sein wird.

Darüber hinaus sind in den Unternehmen zum einen durch die beabsichtigte Neuregelung des Vorsteuerabzugs und zum anderen durch die Einführung der Prozesse zur Ausstellung und dem Empfang der E-Rechnung viele Abläufe und Prozesse anzupassen. Diese Umstellungen benötigen Zeit und sollten idealerweise parallel laufen.

Petition: Angesichts der Einführung der Pflicht zur Ausstellung und dem Empfang von E-Rechnungen erscheint dem DStV eine Verschiebung der Neuregelung des Vorsteuerabzugs bis zum Ende der Übergangsfristen für die Ausstellung von E-Rechnungen sinnvoll. Der DStV regt somit an, die Neuregelung des Vorsteuerabzugs in Artikel 22 Nummer 8 UStG-E erst zum 01.01.2028 umzusetzen.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Dipl. Wirt.-Jur. (FH) Henry Scheel
(Referatsleiter Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
