

# Umsatzsteuer-News

Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 08, August 2022

## Inhalt

### Vom Europäischen Gerichtshof ..... 2

#### **Fiktiver Erwerb nach falscher Beurteilung eines Reihengeschäfts**

Verwendet der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen EU-Mitgliedstaats als des Zielstaats, ist der innergemeinschaftliche Erwerb bis auf Weiteres auch in diesem anderen Mitgliedstaat (Identifikationsstaat) zu besteuern (fiktiver Erwerb). Dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zufolge gilt das grundsätzlich auch dann, wenn der Identifikationsstaat zugleich der Staat ist, in dem der Transport beginnt – allerdings keineswegs uneingeschränkt. .... 2

### Aus der Gesetzgebung ..... 4

#### **Zur Senkung des Zinssatzes bei Erstattungs- und Nachzahlungszinsen**

Am 21. Juli 2022 wurde das „Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Damit wurde der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Zeiträume ab 2019 von 6 % p. a. (0,5 % pro Monat) auf 1,8 % p. a. (0,15 % pro Monat) abgesenkt. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nimmt in zwei Schreiben dazu Stellung, weitere Entwicklungen dürften bevorstehen. .... 4

### Aus der Rechtsprechung..... 5

#### **Erweiterung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes durch den Neutralitätsgrundsatz?**

Holzhackschnitzel dienen wie Brennholz zu Heizzwecken, doch in der Liste der steuerermäßigten Gegenstände ist von beiden nur das Brennholz ausdrücklich genannt. Der Bundesfinanzhof (BFH) ging der interessanten Frage nach, unter welchen Umständen die Lieferung von Gegenständen ähnlicher Bestimmung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann. Diese Frage ist für Sachverhalte weit über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung. .... 5

### Aus der Finanzverwaltung..... 6

#### **Leistungen von selbstständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder**

Nachdem zum 1. Januar 2020 als Reaktion auf das deutsche Unterliegen in einem Vertragsverletzungsverfahren die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 29 UStG für Leistungen selbstständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder in das UStG aufgenommen worden war, liegt nun die Verwaltungsauffassung zur Anwendung dieser Norm vor. .... 6

### Aus dem Ausland..... 7

#### **Polen: Update zum neuen Rechnungsprozess**

Wie wir Sie bereits in Ausgabe 02 der „Umsatzsteuer-News“ vom Februar informiert haben, stehen in Polen wichtige Änderungen bei der elektronischen Rechnungstellung an. Die Einführung muss nun verschoben werden – unklar ist vor allem, was sich gegenüber dem bisherigen Vorhaben für in Polen nur registrierte, nicht ansässige Unternehmer ändert. .... 7

# Vom Europäischen Gerichtshof

## Fiktiver Erwerb nach falscher Beurteilung eines Reihengeschäfts

Verwendet der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen EU-Mitgliedstaats als des Zielstaats, ist der innergemeinschaftliche Erwerb bis auf Weiteres auch in diesem anderen Mitgliedstaat (Identifikationsstaat) zu besteuern (fiktiver Erwerb). Dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zufolge gilt das grundsätzlich auch dann, wenn der Identifikationsstaat zugleich der Staat ist, in dem der Transport beginnt – allerdings keineswegs uneingeschränkt.

---

### Fundstellen:

EuGH [C-696/20 „B“](#) (am EuGH geführt unter „Dyrektor Izby Skarbowej w W.“), Urteil vom 7. Juli 2022, [Schlussanträge](#) des Generalanwalts Nicholas Emiliou vom 7. April 2022; EuGH [C-80/20 „Wilo Salmson“](#), Urteil vom 21. Oktober 2021; [Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022](#) im Webauftritt des Bundesministeriums der Finanzen

---

Die Klägerin – ein niederländisches Unternehmen – war auch in Polen mehrwertsteuerlich erfasst. Sie beteiligte sich als Zwischenhändlerin an Reihengeschäften, die aus Polen in andere EU-Mitgliedstaaten gingen. Dabei erwarb sie die Gegenstände als erste Abnehmerin von der polnischen Firma BOP und lieferte sie an Abnehmer im EU-Ausland weiter. Zunächst wurden die Lieferungen der BOP an die Klägerin als polnische Inlandslieferungen und die der Klägerin an ihre Abnehmer als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Die Klägerin verwendete der BOP gegenüber ihre polnische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, ihre Abnehmer versteuerten in den Zielländern jeweils innergemeinschaftliche Erwerbe. Nun gelangten die polnischen Finanzbehörden zu der Auffassung, dass nicht die Lieferungen der Klägerin an ihre Abnehmer, sondern die der BOP an die Klägerin als innergemeinschaftliche Lieferungen einzustufen seien. Entsprechend hätte die Klägerin aus polnischer Sicht in den jeweiligen Zielländern also innergemeinschaftliche Erwerbe versteuern müssen. Was die Lieferungen der BOP an die Klägerin anging, so konnten sie nach Auffassung der polnischen Finanzbehörden nicht steuerfrei gestellt werden. Darüber hinaus wurde der Klägerin der Vorsteuerabzug aus dieser Lieferung verweigert. Zudem hatte sie nach Meinung der polnischen Finanzbehörden wegen der Verwendung einer polnischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer fiktive innergemeinschaftlichen Erwerbe in Polen zu erklären. Damit war die Klägerin doppelt mit Mehrwertsteuer belastet.

Wird eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt und verwendet der Abnehmer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (MwSt-ID; in Deutschland Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, USt-ID) eines anderen EU-Mitgliedstaats, der nicht zugleich der Zielstaat des Transports ist, löst er grundsätzlich gleich zwei Steuertatbestände aus: einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Zielstaat und zugleich einen fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb im Identifikationsstaat. Der fiktive Erwerb ist so lange im Identifikationsstaat zu besteuern, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb im Zielstaat besteuert wurde oder wegen eines Dreiecksgeschäfts als besteuert gilt (vgl. Art. 41 MwStSystRL bzw. § 3d Satz 2 UStG).

Nach Meinung des EuGH – der sich im vorliegenden Urteil mit der Rechtslage bis 2019 befasste – gilt das auch dann, wenn der Staat, in dem der Transport beginnt (Ausgangsstaat), zugleich der Identifikationsstaat ist. Die Verwendung der MwSt-ID des Ausgangsstaats schließe für sich genommen weder den innergemeinschaftlichen Charakter des Umsatzes noch die Anwendbarkeit von Art. 41 MwStSystRL aus. Mit dieser Vorschrift solle zum einen sichergestellt werden, dass ein bestimmter innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert wird, zum anderen solle verhindert werden, dass dieser Erwerb doppelt besteuert wird. Auch der Identifikationsstaat könne dieses Ziel wirksam verfolgen, wenn er gleichzeitig Ausgangsstaat sei. Der Umstand, dass die Abnehmer der Klägerin bereits einen Erwerb versteuert hatten, stand nach Meinung des EuGH der Anwendung des Art. 41 MwStSystRL ebenso wenig im Weg.

Allerdings wandte sich der EuGH im Ergebnis dennoch gegen die Besteuerung des fiktiven Erwerbs: Ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gehe mit einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung einher. Ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb, der mit einer nicht steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen einhergeht, führe aber zu einer zusätzlichen Besteuerung, die nicht mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität im Einklang stehe.

---

## Hinweis

---

Unklar bleibt, ob im vorliegenden Fall der Vorsteuerabzug – zu dem sich der EuGH kaum äußert – eine Rolle spielt. Denn die „zusätzliche Besteuerung“, gegen die der EuGH sich wendet, ist offenbar darauf zurückzuführen, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug verwehrt wurde. Allerdings ergibt sich dies nicht aus dem Leitsatz des Urteils, dort wird die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferung angeführt. Es bleibt darum abzuwarten, ob die nationale Rechtsprechung auf die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferung abstellt (was in der Praxis eine Anwendung des § 3d Satz 2 UStG auf Fälle, in denen der Abnehmer eine deutsche USt-ID verwendet, de facto ausschließen würde) oder darauf, ob der Vorsteuerabzug möglich ist oder nicht.

Was allerdings die polnischen Finanzbehörden bewog, der Klägerin den Vorsteuerabzug vorzuenthalten, ergibt sich weder aus dem Urteil noch aus dem Vorabentscheidungsersuchen. Eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH (in Deutschland vgl. § 25f UStG) kann aber offenbar ausgeschlossen werden: Laut Sachverhaltsangaben hatten weder die Klägerin noch ihre Vertragspartner einen Betrug begangen oder missbräuchlich gehandelt. In Deutschland gibt es Regelungen zum Abzug der Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Lieferungen nur in Zusammenhang mit dem Vorsteuer-Vergütungsverfahren (Abschnitt 18.11 Abs. 1a UStAE), bei dem der Abzug der Vorsteuer lediglich in bestimmten Fällen ausgeschlossen wird. Da aber nach dem EuGH jedenfalls das EU-Vorsteuer-Vergütungsverfahren „weder die Voraussetzungen für die Ausübung noch den Umfang des Rechts auf Erstattung bestimmen“ soll (vgl. EuGH „Wilo Salmson“), könnte das bedeuten, dass der Vorsteuerabzug aus steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Lieferungen erst recht im Veranlagungsverfahren möglich ist. In der Praxis wird allerdings der Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichen Lieferungen durch die Finanzbehörden ohne Ansehen der Frage problematisiert, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen oder hergestellt werden können.

Es sei darauf hingewiesen, dass im Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 eine Kodifizierung der im Anwendungserlass vorgesehenen Regelung vorgesehen ist, wobei die Beschränkung des Vorsteuerabzugs nicht (wie derzeit an der oben genannten Stelle im UStAE vorgesehen) auf § 14c UStG, sondern direkt auf die Richtlinie 2008/9/EG bzw. die MwStSystRL gestützt wird. Laut Gesetzesbegründung soll damit verhindert werden, dass nach erfolgter Vorsteuer Vergütung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung herbeigeführt werden. Auch das könnte *a fortiori* für eine Abziehbarkeit der Vorsteuer im Veranlagungsverfahren sprechen, wenngleich sich das Problem einer möglichen nachträglichen Herbeiführung der Steuerbefreiung auch im Veranlagungsverfahren stellt.

Nach neuer Rechtslage (ab 2020) könnte die Anwendung des § 3d Satz 2 UStG bei Verwendung einer deutschen USt-ID durch den Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung noch aus einem anderen Grund nicht infrage kommen. Die angesprochene geplante Neuregelung bezieht sich auf die neue Rechtslage, wie sie seit dem Jahr 2020 Anwendung findet und die für die Steuerbefreiung voraussetzt, dass „der Abnehmer [...] gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet“. Der EuGH spricht zwar die neue Rechtslage kurz an – aber nur, um mitzuteilen, dass sie im Streitjahr 2012 nicht anwendbar war. Die deutsche Finanzverwaltung ist einerseits in Abschnitt 3.14 Abs 13 UStAE (der im Zuge der Neuregelung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung keine Änderung erfuhr) der Auffassung, dass der Fall einer Verwendung einer deutschen USt-ID durch den Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung aus Deutschland heraus einen fiktiven Erwerb nach sich zieht. Andererseits soll (mit Bezug auf die neue Rechtslage) in einem solchen Fall tatbestandlich keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen (Abschnitt 6a.1 Abs. 19 Satz 6 UStAE). Wie der Generalanwalt in Rz. 59 seiner Schlussanträge zum vorliegenden Verfahren ausführte, verlangt ein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Sinne eine innergemeinschaftliche Lieferung, als „eine innergemeinschaftliche Lieferung und ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Wesentlichen zwei Seiten derselben Medaille sind“. Liegt laut Finanzverwaltung bei Verwendung einer deutschen USt-ID schon tatbestandlich keine innergemeinschaftliche Lieferung vor, könnte das also bedeuten, dass aus systematischen Gründen auch kein fiktiver Erwerb infrage kommt. Ob Rechtsprechung und Verwaltung das tatsächlich so sehen, müsste sich aber noch zeigen – immerhin ist im Zuge der Lieferung die Ware in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats gelangt.

# Aus der Gesetzgebung

## Zur Senkung des Zinssatzes bei Erstattungs- und Nachzahlungszinsen

Am 21. Juli 2022 wurde das „Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Damit wurde der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Zeiträume ab 2019 von 6 % p. a. (0,5 % pro Monat) auf 1,8 % p. a. (0,15 % pro Monat) abgesenkt. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nimmt in zwei Schreiben dazu Stellung, weitere Entwicklungen dürften bevorstehen.

---

### Fundstellen:

„Zweites Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ vom 12. Juli 2022, BGBl. I 2022, 1142 ([Übersichtsseite im BMF-Webauftritt](#) mit Link zum verkündeten Gesetz); BMF-Schreiben vom 22. Juli 2022 ([Schreiben zu inhaltlichen Fragen](#) und [zur Übergangsregelung](#)); BVerfG [1 BvR 2237/14](#), [1 BvR 2422/17](#), Beschluss vom 8. Juli 2021; BFH [V B 4/22 \(AdV\)](#), Beschluss vom 23. Mai 2022; EuGH [C-518/14 „Senatex“](#), Urteil vom 15. September 2016; [C-374/16](#), [C-375/16](#) „Geissel und Butin“, Urteil vom 15. November 2017; [C-660/16](#), [C-661/16](#) „Kollroß und Wirtl“, Urteil vom 31. Mai 2018

---

Das erste Schreiben vom 22. Juli 2022 enthält Anwendungsregelungen, beispielsweise zur Reihenfolge der bei Berechnung von Erstattungszinsen maßgeblichen Zahlungen sowie zum Erlass von Nachzahlungszinsen bei freiwilligen Zahlungen (bei denen es im fristgemäßen Ermessen des Finanzamts steht, ob es die Zahlungen annimmt, um zu verhindern, dass das Finanzamt als „Sparkasse“ missbraucht wird). Hinzu kommen Erläuterungen zur Zinsberechnung bei unterschiedlichen Zinssätzen. Die neuen Regelungen seien vorbehaltlich des § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO in allen offenen Fällen anzuwenden, was ausdrücklich unter anderem auch Zinsfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und Fälle außergerichtlicher und gerichtlicher Rechtsbehelfe umfasst. Die bisherige einjährige Festsetzungsfrist für Zinsen wurde auf zwei Jahre verlängert.

Das zweite Schreiben (vom selben Datum) äußert sich im Detail zu einer Übergangsregelung, die aus technischen Gründen nötig wurde: Die Steuerverwaltungen der Länder können die Neuberechnung der Zinsen in anhängigen Verfahren und die Umstellung der Zinsberechnungsprogramme nicht sofort nach Inkrafttreten der Neuregelungen umsetzen. Daher können Zinsfestsetzungen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 trotz der bereits in Kraft getretenen Neuregelungen einstweilen weiterhin vorläufig ergehen oder ausgesetzt werden.

---

### Hinweis

Auch weiterhin ist nicht völlig klar, wie sich die Verzinsungsregelung nach § 61 Abs. 5 UStDV für EU-Vergütungsanträge zum neuen (niedrigeren) Zinssatz nach § 238 Abs. 1a AO verhält. In Satz 7 dieser Vorschrift wird undifferenziert auf § 238 AO verweisen, während § 238 Abs. 1a AO sich auf „Fälle des § 233a AO“ bezieht. Ob und wie die unklare Verweisung durch Auslegung konkretisiert werden kann, sei dahingestellt.

Die Entwicklung mag damit aber noch nicht an ihr Ende gelangt sein – nicht nur, weil das Bundesverfassungsgericht seine Unvereinbarkeitserklärung nicht auf andere Verzinsungstatbestände nach der AO, namentlich die Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO erstreckte: Seiner Meinung nach bedürfen „die Teilverzinsungstatbestände einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung“, insbesondere weil die Steuerpflichtigen in diesen Fällen grundsätzlich die Wahl hätten, ob sie den Zinstatbestand verwirklichen und den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld (vorläufig) tilgen. Damit hat das Bundesverfassungsgericht die Frage eines angemessenen Zinssatzes für diese Zinstatbestände aber weniger bestätigt als vielmehr offengelassen.

Konkrete Zweifel richten sich bereits gegen die Höhe von Säumniszuschlägen: In einer im vorläufigen Rechtsschutz ergangenen Entscheidung hat der Bundesfinanzhof (BFH) für einen Umsatzsteuerfall ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen geäußert, soweit diese nach Ablauf des Jahres 2018 entstanden sind. Allerdings hat der BFH in dieser Entscheidung auch die Auffassung geäußert, dass aus dem Unionsrecht keine weitergehenden Zweifel an der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge für Zeiträume vor 2019 folgten – eine Auffassung, die sich wohl auf Zinsen übertragen ließe. In Entscheidungen wie zum Beispiel „Senatex“ hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) gefordert, dass finanzielle Sanktionen in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehen müssten. Der BFH sieht diese Anforderung durch das deutsche Steuerverfahrensrecht gewahrt: Zwar würden Säumniszuschläge automatisch bei Nichtzahlung der fälligen Steuerschuld verwirkt, ihre Einziehung könne aber „nach Lage des einzelnen Falls“ aus sachlichen oder persönlichen Gründen unbillig sein, sodass ein Erlass in Betracht komme. Dieses zweistufige Verfahren berücksichtige die Art und Schwere eines Verstoßes hinrei-

chend und sei daher auch unionsrechtskonform. Das überzeugt nicht unbedingt, zumindest nicht dort, wo es um die Umsatzsteuer selbst geht: Beide Umsatzsteuersenate des BFH haben für Fälle des Vorsteuerabzugs bzw. der Erstattung der Umsatzsteuer im Billigkeitswege die Vereinbarkeit eines gesonderten Billigkeitsverfahrens mit unionsrechtlichen Grundsätzen angezweifelt – der XI. Senat in seiner Vorlage „Geissel und Butin“, der V. Senat in „Kollroß und Wirtl“. Der EuGH hat jedoch auf die betreffenden Vorlagefragen keine Antwort gegeben, weil sich das Thema in den von ihm entschiedenen Verfahren aus anderen Gründen erübrigt hatte, und bis heute wurde diese Frage, soweit ersichtlich, nicht von ihm geklärt.



## Aus der Rechtsprechung

### Erweiterung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes durch den Neutralitätsgrundsatz?

Holzhackschnitzel dienen wie Brennholz zu Heizzwecken, doch in der Liste der steuerermäßigten Gegenstände ist von beiden nur das Brennholz ausdrücklich genannt. Der Bundesfinanzhof (BFH) ging der interessanten Frage nach, unter welchen Umständen die Lieferung von Gegenständen ähnlicher Bestimmung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann. Diese Frage ist für Sachverhalte weit über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung.

---

#### Fundstellen:

BFH V R 2/22 (vormals V R 6/18), Urteil vom 21. April 2022;  
EuGH C-515/20 „B AG“ (am EuGH geführt unter „Finanzamt A“), Urteil vom 3. Februar 2022; C-44/11 „Deutsche Bank“, Urteil vom 19. Juli 2012

---

Die Klägerin lieferte sogenannte Holzhackschnitzel – beim Zerlegen von Baumstämmen anfallendes, mit Häckslern zerkleinertes Sägerestholz oder bei der Waldpflege gewonnenes Wipfel- oder Schwachholz. Diese Schnitzel wurden zum Heizen verwendet. Der Auffassung der Klägerin nach unterlagen ihre Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz nach Position 48 lit. a der Anlage 2 zum UStG („Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen“ nach Unterposition 4401 10 00 der Kombinierten Nomenklatur, KN). Das Finanzamt hingegen beharrte darauf, dass die Auslegung der Begriffe in Anlage 2 zum UStG allein nach zollrechtlichen Vorschriften und Begriffen zu erfolgen habe und die Holzhackschnitzel danach nicht als „ähnliche Form“ im Sinne der Unterposition 4401 10 00 der KN angesehen werden könnten.

Nachdem der BFH dem EuGH die Frage in der Rechtssache „B AG“ vorgelegt und der EuGH im Februar 2022 ein Urteil erlassen hatte, veröffentlichte er nun sein Anschlussurteil. Der EuGH hatte in seinem Urteil die Auffassung geäußert, dass im vorliegenden Fall ein ermäßigter Steuersatz für Lieferungen von Brennholz anhand der KN auf bestimmte Kategorien von Brennholz begrenzt werden dürfe, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde. Dieser Grundsatz lasse es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.

Auf den Neutralitätsgrundsatz kam es für die Entscheidung des BFH maßgeblich an: Richtlinienkonform ausgelegt umfasse der Begriff des Brennholzes im Sinne der zweiten Spalte der Anlage 2 Nr. 48 lit. a zum UStG jegliches Holz, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist, wobei es um ein Verbrennen „zum Heizen öffentlicher oder privater Räumlichkeiten“ gehe und es in Bezug auf die objektiven Eigenschaften auf den „im Voraus festgelegten Trocknungsgrad“ ankomme. Für Holzhackschnitzel gelte dasselbe.

Wenn somit „Brennholz“ im Sinne der Anlage 2 vorliege, könne der ermäßigte Steuersatz grundsätzlich nur dann auf bestimmte Formen von Brennholz beschränkt werden, wenn die beiden Arten des Brennholzes für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar seien. Nach Meinung des BFH dienen die Holzhackschnitzel und das nach der nationalen Regelung begünstigte Brennholz aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers gleichermaßen dem Heizen und standen somit miteinander in Wettbewerb, wofür insbesondere die sich aus dem Trocknungsgrad ergebende Beschaffenheit spreche. Weil beide Artikel austauschbar waren, stand nach Meinung des BFH die zolltarifliche Einreihung (Holzhackschnitzel gehören nicht in die Unterposition 4401 10 00 KN, sondern in eine andere Unterposition) nicht entgegen. Freilich dürfe der Neutralitätsgrundsatz nicht dazu führen, den Geltungsbereich einer Befreiung ohne eindeutige Bestimmung auszuweiten. Hier kam der Klägerin die Formulierung „und ähnliche Formen“ zupass: Der Wortlaut der betreffenden Position der Anlage 2 des UStG lasse eine richtlinienkonforme Auslegung zu, was der BFH als „eindeutige Bestimmung“ ansah.

---

### Hinweis

---

Bei der Bestimmung der Leistungen, die nach ihrem Willen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen sollen, genießen die EU-Mitgliedstaaten verglichen zum Beispiel mit den meisten Steuerbefreiungen eine recht große Freiheit, bestimmte Leistungen zu begünstigen und andere auszuschließen. Aber auch diese Freiheit ist nicht grenzenlos: Auch Steuerermäßigungen müssen unionsrechtlichen Grundsätzen genügen, wie insbesondere dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der die Mehrwertsteuer und ihre Erhebung wettbewerbsneutral halten soll. Das setzt unter anderem jedoch voraus, dass der Wortlaut der Bestimmung sich in diesem Sinne auslegen lässt: Denn wie der EuGH sich im Urteil C-44/11 „Deutsche Bank“ ausdrückte, erlaubt der Neutralitätsgrundsatz es nicht, den Geltungsbereich einer Befreiung (oder wie hier einer Ermäßigung) ohne eindeutige Bestimmung auszuweiten. Der Neutralitätsgrundsatz sei keine Regel des Primärrechts, die für den Umfang eines Befreiungstatbestands bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen anzuwenden sei. Darum muss für eine Prüfung neben der Frage, ob die in Rede stehenden Leistungen miteinander in Wettbewerb stehen, auch der Frage nachgegangen werden, ob die Steuerermäßigungsvorschrift Raum für eine einschlägige Auslegung bietet.

# Aus der Finanzverwaltung

## Leistungen von selbstständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder

Nachdem zum 1. Januar 2020 als Reaktion auf das deutsche Unterliegen in einem Vertragsverletzungsverfahren die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 29 UStG für Leistungen selbstständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder in das UStG aufgenommen worden war, liegt nun die Verwaltungsauffassung zur Anwendung dieser Norm vor.

---

#### Fundstellen:

BMF-Schreiben vom 19. Juli 2022; Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 23. September 2019, [BT-Drs. 19/13436](#); EuGH [C-400/18](#) „Infohos“, Urteil vom 20. November 2019

---

Ein Beispiel für selbstständige Zusammenschlüsse sind (die vor dem Jahr 2020 bereits in § 4 Nr. 14 lit. d UStG steuerbegünstigen) Praxis- und Apparategemeinschaften, die ihren Mitgliedern medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zur Verfügung stellen oder beispielsweise mit eigenem medizinisch-technischem Personal Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen an ihre Mitglieder ausführen.

Die sonstigen Leistungen solcher Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder können unter gewissen Voraussetzungen steuerbefreit sein. Zu den Voraussetzungen gehört zunächst, dass es sich begrifflich um einen Personenzusammenschluss handelt – auf die Rechtsform kommt es dabei nicht an. Die Leistungen müssen an die Mitglieder zu bestimmten Zwecken erbracht werden. Das setzt nicht voraus, dass Leistungen gleichermaßen an alle Mitglieder erbracht werden. Ebenso wenig ist es ausgeschlossen, dass Leistungen an Dritte oder zu anderen Zwecken erbracht werden – solche Leistungen sind aber von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Welche Tätigkeiten der Mitglieder, zu denen der Zusammenschluss mit seinen Leistungen beiträgt, im Sinne der Vorschrift begünstigt sind, ergibt sich aus einer abschließenden Aufzählung der einschlägigen Steuerbefreiung in der Vorschrift, hinzu kommen dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare Leistungen, die im vorliegenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ge-

nauer ausgeführt werden. Die Leistungen des Zusammenschlusses müssen beim Mitglied unmittelbar zur Ausführung der begünstigten Zwecke eingesetzt werden, was das BMF mit einigen Positiv- und Negativbeispielen erläutert. Nicht begünstigt sind danach zum Beispiel Buchführungs- oder Rechtsberatungsleistungen.

Die Befreiung kann zudem nicht angewandt werden, wenn dadurch anderen Marktteilnehmern, die gleichartige steuerpflichtige Leistungen erbringen, ein Wettbewerbsnachteil entsteht. Außerdem darf das für die Leistung vereinbarte und entrichtete Entgelt lediglich in einem genauen Kostenersatz bestehen. Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder ebenfalls im Inland ansässig sein müssen – das schließt zwar nicht aus, dass Mitglieder im Ausland ansässig sein können, Leistungen an diese Mitglieder sind jedoch nicht nach dieser Vorschrift begünstigt. Auf alle diese Fragen im Allgemeinen sowie auf Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Besonderen geht das BMF ausführlich ein.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind erstmals für Umsätze von selbstständigen Personenzusammenschlüssen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden. Für vor dem 1. Januar 2020 an ihre Mitglieder erbrachte Leistungen können sich selbstständige Personenzusammenschlüsse unmittelbar auf Artikel 132 Abs. 1 lit. f MwStSystRL berufen. Bei der Auslegung dieser Norm der MwStSystRL ist – so das BMF – die oben beschriebene Auslegung des § 4 Nr. 29 UStG entsprechend anzuwenden.

---

### Hinweis

---

Das BMF hat bei der Abfassung des Schreibens – abgesehen von späteren Entwicklungen – in großem Umfang auf die damalige Gesetzesbegründung zurückgegriffen und sie (neben einigen dort nicht vorgesehenen Regeln) in Teilen näher ausgeführt oder bekräftigt. Unterschiede ergeben sich nicht zuletzt aus dem – im BMF-Schreiben berücksichtigten – EuGH-Urteil „Infihos“, das zeitlich nach der (im Regierungsentwurf enthaltenen) Gesetzesbegründung vom 23. September 2019 veröffentlicht wurde. Dem Urteil „Infihos“ war zu entnehmen, dass steuerpflichtige Leistungen des Zusammenschlusses an Nichtmitglieder die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf Leistungen gegenüber den Mitgliedern des Zusammenschlusses nicht ausschließen.

## Aus dem Ausland

### Polen: Update zum neuen Rechnungsprozess

Wie wir Sie bereits in [Ausgabe 02](#) der „Umsatzsteuer-News“ vom Februar informiert haben, stehen in Polen wichtige Änderungen bei der elektronischen Rechnungstellung an. Die Einführung muss nun verschoben werden – unklar ist vor allem, was sich gegenüber dem bisherigen Vorhaben für in Polen nur registrierte, nicht ansässige Unternehmer ändert.

Vorgesehen war bislang, dass ab dem 1. Januar 2023 in Polen ansässige oder registrierte Unternehmer einen Rechnungsentwurf an die polnischen Behörden zu übermitteln haben, den diese unter den weiteren Voraussetzungen mit einer einmaligen Nummer je Rechnung zurückspielen. Nach Unstimmigkeiten mit der EU sollen einige Aspekte des geplanten Modells geändert werden. Ein Gesetzesentwurf war zuletzt noch nicht veröffentlicht, allerdings soll offenbar nach jetzigem Stand die Einführung des Modells auf den 1. Januar 2024 verschoben werden. Während das neue Modell sowohl für Transaktionen an Unternehmer wie an Nichtunternehmer verpflichtend sein soll, soll dies bei Leistungen an Nichtunternehmer nur dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige bereits verpflichtet ist, eine Rechnung nach polnischem Recht auszustellen. Unklar ist einstweilen jedoch insbesondere der Umgang mit ausländischen Steuerzahlern, die in Polen für Umsatzsteuerzwecke registriert, dort aber nicht ansässig sind.

# Service

## Ihre Ansprechpartner

---

### Berlin

---

**Nicole Stumm**

Tel.: +49 30 2636-3733  
nicole.stumm@pwc.com

**Sven Kreilkamp**

Tel.: +49 30 2636-5693  
sven.kreilkamp@pwc.com

---

### Frankfurt am Main / Mannheim

---

**Frank Gehring**

Tel.: +49 69 9585-2771  
frank.gehring@pwc.com

**Gerald Hammerschmidt**

Tel.: +49 69 9585-5290  
gerald.hammerschmidt@pwc.com

**Robert Clemens Prätzler**

Tel.: +49 69 9585-6712  
robert.clemens.pratzler@pwc.com

---

### Hamburg / Hannover

---

**Markus Hüllmann**

Tel.: +49 40 6378-8858  
markus.huellmann@pwc.com

**Marcel Detmering**

Tel.: +49 511 5357-5571  
marcel.detmering@pwc.com

---

### München / Stuttgart / Nürnberg

---

**Jens Müller-Lee**

Tel.: +49 711 25034-1101  
jens.mueller-lee@pwc.com

**Sandra Zölch**

Tel.: +49 89 5790-6840  
sandra.zoelch@pwc.com

---

### Düsseldorf / Köln / Essen

---

**Alexandra Hartenfels**

Tel.: +49 211 981-2598  
alexandra.hartenfels@pwc.com

**Sounia Kombert**

Tel.: +49 221 2084-384  
sounia.kombert@pwc.com

**David Kosiak**

Tel.: +49 221 2084-270  
david.kosiak@pwc.com

**Franz Kirch**

Tel.: +49 201 438-1120  
franz.kirch@pwc.com

---

### ITX ERP and Data Analytics

---

**Roberta Grottini**

Tel.: +49 30 2636-5399  
roberta.grottini@pwc.com

---

### ITX Financial Services

---

**Imke Murchner**

Tel.: +49 89 5790-6779  
imke.murchner@pwc.com

---

### ITX Deals

---

**Christian Schubert**

Tel.: +49 89 5790-6726  
christian.schubert@pwc.com

---

### ITX Business Recovery Services

---

**Maria Milanovic**

Tel.: +49 89 5790-5979  
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© August 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

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