



Kerstin Gromadka

Die Neuausrichtung der Kleinunternehmerregelung in der Umsatzsteuer

Die Neuausrichtung der Kleinunternehmerregelung in der Umsatzsteuer

ISBN: 978-3-96276-132-5

Verlag: DATEV eG, 90329 Nürnberg

Stand: März 2025

Art.-Nr.: 35876/2025-03-01

Titelbild: © Rido – www.stock.adobe.com

Druck: DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg

© 2025 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Nutzung für Zwecke des Text- und Datamining (§ 44b UrhG) sowie für Zwecke der Entwicklung, des Trainings und der Anwendung (ggf. generativer) Künstlicher Intelligenz, wie auch die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz, ist nicht gestattet.

Die Nutzung und Verwendung der Inhalte in KI-Systemen sowie die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz (KI) sind nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV eG.

Angaben ohne Gewähr

Auch als E-Book erhältlich unter ISBN: 978-3-96276-134-9

Weitere Informationen erhalten Sie bei Ihrer Steuerberaterin oder Ihrem Steuerberater sowie unter: www.datev.de/unternehmen

Kerstin Gromadka

Dipl. Finanzwirtin (FH)

Kerstin Gromadka ist Diplom-Finanzwirtin und absolvierte ihr Studium an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Derzeit ist sie im Ministerium für Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt im Bereich Umsatzsteuer tätig.

Editorial

Mit dem am 22.11.2024 beschlossenen Jahressteuergesetz 2024 erfolgte ab 01.01.2025 eine vollständige Neuausrichtung der Kleinunternehmerregelung.

Die Neuregelung führt u. a. dazu, dass die Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei Vorliegen der Voraussetzungen künftig nun auch in allen anderen EU-Mitgliedstaaten möglich ist.

Es ist zu unterscheiden, ob der potentielle Kleinunternehmer im Inland ansässig ist und ausschließlich im Inland Umsätze erbringt, oder ob er auch in anderen EU-Mitgliedstaaten sonstige Leistungen ausführt bzw. in andere Mitgliedstaaten Waren liefert. Davon abzugrenzen sind Unternehmer, die in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind und die in Deutschland Lieferungen ausführen bzw. sonstige Leistungen erbringen.

Im Rahmen der Neuregelung erfolgte die Einführung eines Meldeverfahrens für die grenzüberschreitende Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Wichtig sind auch die weiteren Besonderheiten, die die Anwendung der Kleinunternehmerregelung etwa beim innergemeinschaftlichen Erwerb, dem Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG oder bei der Erstellung von elektronischen Rechnungen mit sich bringen.

Diese Broschüre gibt einen Überblick über die neuen Regelungen. Sie kann aber nicht auf Detailfragen eingehen. Unternehmen sollten sich im Einzelfall von einem Steuerberater oder einer Steuerberaterin beraten lassen.

Kerstin Gromadka
Dipl. Finanzwirtin (FH)

März 2025

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Rechtlicher Hinweis

Die Broschüre ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung der Autorin wieder. Die geäußerten Rechtsauffassungen sind unverbindlich und können abhängig vom Sachverhalt im jeweiligen Einzelfall von den Finanzämtern bzw. in Gerichtsverfahren zu einer abweichenden umsatzsteuerrechtlichen Auffassung führen.

Der Inhalt im Überblick

1	Allgemeines	7
1.1	Unternehmer	7
1.2	Leistungsaustausch	8
1.3	Steuerbarkeit der Umsätze im Inland	8
1.4	Bestimmung des Ortes der Lieferung	9
1.5	Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	13
2	Bisherige Kleinunternehmerregelung (bis 31.12.2024) § 19 UStG a.F.	16
3	Neuregelung	18
3.1	Im Inland ansässiger Kleinunternehmer	18
3.2	Anwendung Kleinunternehmerregelung im europäischen Gemeinschaftsgebiet	32
4	Vorsteuerabzug	39
4.1	Vorsteuerabzug beim Bezug von Lieferungen und sonstigen Leistungen	39
4.2	Korrektur des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG	40

5	Im Ausland ansässiger Kleinunternehmer.....	42
6	Besonderheiten.....	44
6.1	Übergang Regelbesteuerung zu Kleinunternehmerregelung und umgekehrt.....	44
6.2	Innergemeinschaftlicher Erwerb eines Kleinunternehmers.....	48
6.3	Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG – Reverse-Charge-Verfahren.....	49
6.4	Erklärungspflichten	53

1 Allgemeines

1.1 Unternehmer

Unternehmer ist jede Person, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt und dabei die Absicht verfolgt, Einnahmen zu erzielen. Es ist nicht erforderlich, dass mit der Tätigkeit Gewinne erzielt werden. Das für die Einkommensteuer maßgebliche Kriterium der sog. Liebhaberei existiert bei der Umsatzsteuer nicht. Im Rahmen der Liebhaberei werden wegen fehlender Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht Betätigungen von Personen von der Einkommensbesteuerung ausgenommen.

Die Erbringung der Leistung muss aber auf Nachhaltigkeit d.h. mit Wiederholungsabsicht erfolgen, also auf Dauer angelegt sein. Als nachhaltig zählt beispielsweise auch, die langfristige Duldung des Eingriffs in den eigenen Rechtskreis gegen Zahlung eines Entgelts (z. B. Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots oder die Vermietung von unbeweglichen oder beweglichen Wirtschaftsgütern).

Es ist stets zu beachten, dass das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst. Jeder Unternehmer hat daher **nur ein Unternehmen** zu dem **alle unternehmerischen Tätigkeiten** im In- und Ausland zählen (Unternehmenseinheit).

1.2 Leistungsaustausch

Lieferungen und sonstige Leistungen sind grundsätzlich nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Sie müssen mit einer Form von Gegenleistung verknüpft sein. Der Unternehmer **tut etwas, um etwas zu erhalten**. Die Gegenleistung muss nicht zwingend in der Entrichtung von Geld bestehen, auch die Aufrechnung mit einer Geldforderung, die Übernahme einer Verbindlichkeit, ein Tausch (das Entgelt für eine Lieferung besteht in einer (Gegen-)lieferung) oder einem tauschähnlichen Umsatz (das Entgelt für eine sonstige Leistung besteht aus einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung) kann eine Gegenleistung sein.

1.3 Steuerbarkeit der Umsätze im Inland

Nur die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die im Inland von einem Unternehmer erbracht werden, unterliegen der deutschen Umsatzsteuer. Es ist von entscheidender Bedeutung, wo der Ort der Lieferung bzw. der sonstigen Leistung liegt. Dem Staat, innerhalb dessen Staatsgebietes die Lieferung bzw. Leistung als ausgeführt gilt, steht das Recht auf die für die Leistung entstehende Umsatzsteuer zu.

Unerheblich dagegen ist es meist, wo der die Leistung ausführende Unternehmer ansässig ist, welche Staatsangehörigkeit er oder sie hat und wo der Sitz des Unternehmens ist.

Das Gemeinschaftsgebiet umfasst sowohl das Inland als auch die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EG, soweit sie nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten. Das übrige Gemeinschaftsgebiet umfasst derzeit 27 Mitgliedstaaten (european-union.europa.eu/principles-countries-history/eu-countries_de).

Die, nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehörenden Staaten (z. B. Schweiz, Großbritannien) und alle außerhalb des europäischen Kontinents gelegenen Staaten sind Drittstaaten.

1.4 Bestimmung des Ortes der Lieferung

Eine Lieferung gilt in der Regel als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung der Ware beginnt (Grundsatz § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG).

Besonderheiten gelten:

- bei Reihengeschäften (§ 3 Abs. 6a UStG), wenn mehrere Unternehmer über ein und denselben Gegenstand Liefergeschäfte abschließen und dabei der Gegenstand physisch direkt vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt;
- bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG);
- bei einer Lieferung mittels einer elektronischen Schnittstelle (§ 3 Abs. 3a UStG) (z. B. ebay);
- beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf (siehe nachfolgende Erläuterung);
- bei Lieferungen in bzw. aus einem in einem anderen Mitgliedstaat befindlichen Konsignationslager.

Innergemeinschaftlicher (ig) Fernverkauf

Ein solcher liegt vor, wenn:

- ein Gegenstand durch den Lieferer oder für dessen Rechnung transportiert wird,
- dieser Gegenstand dabei aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt,
- der **Erwerber** selbst nicht Unternehmer, also eine **Privatperson**¹ ist. Ist der Empfänger zwar ein Unternehmer, aber zugleich selbst Kleinunternehmer oder ist er ein Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt oder ein Land- und Forstwirt, der seine Umsätze nach § 24 UStG der Durchschnittssatzbesteuerung unterwirft oder eine juristische Person, die selbst nicht Unternehmerin ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, gilt der Empfänger insoweit als Unternehmer,
- der liefernde Unternehmer nur in einem Mitgliedstaat ansässig ist,
- der Gesamtbetrag der Entgelte für die innerhalb eines Kalenderjahres getätigten innergemeinschaftlichen Fernverkäufe zuzüglich der Entgelte für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen² an den genannten Personenkreis im vorangegangenen Kalenderjahr

¹ Zur Abgrenzung eines Unternehmers von einem Nichtunternehmer ist jeweils die automatisierte Abfrage einer USt-IdNr. bzw. der KU-IdNr. bereits bei der Bestellung vorzunehmen. Beide Nummern können auf der Website des BZSt hinsichtlich ihrer Gültigkeit überprüft werden.

² Sog. TREF-Leistungen. Diese Leistungen umfassen alle Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und die auf elektronischem Weg (z. B. automatisiert über das Internet erbrachten) Leistungen.

10.000 Euro nicht überschritten haben und diese Grenze im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten. Auf die Anwendung dieser Grenze kann der leistende Unternehmer verzichten.

Haben die Umsätze eines Unternehmens, das einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf erbringt, den Betrag von 10.000 Euro im Vorjahr nicht überschritten, ist der Ort der Lieferung für diese Umsätze in Deutschland. Die so erzielten Umsätze sind also in Deutschland steuerbar, und können somit bei Anwendung der deutschen Kleinunternehmerregelung steuerfrei sein.

Wurde die Grenze im Vorjahr überschritten bzw. wird sie im laufenden Jahr überschritten, ist der Ort der Lieferung an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer **und** der Ort für an diesen Empfängerkreis erbrachte Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen in dem Mitgliedstaat steuerbar, in dem der jeweilige Empfänger ansässig ist. Entsprechend kann bei Vorliegen der Voraussetzungen die Kleinunternehmerregelung des jeweiligen Mitgliedstaates in Anspruch genommen werden, so dass die Umsätze dort steuerfrei sein können.

Auf die Anwendung der Fernverkaufsgrenze von 10.000 Euro kann verzichtet werden. Das kann sinnvoll sein, wenn man beispielsweise das Überschreiten der Grenze nicht im Blick behalten möchte oder weil die Gefahr besteht, dass die Umsatzgrenze des § 19 Abs. 2 UStG i. H. v. 25.000 Euro droht überschritten zu werden, da bei einem Überschreiten die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für das nachfolgende Jahr ausgeschlossen ist und die Umsätze dann der Regelbesteuerung zu unterwerfen sind. Im Falle des Verzichts auf das Recht der Besteuerung dieser Umsätze im Inland sind diese Umsätze jeweils in den anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern, in denen der jeweilige Empfänger ansässig ist.

Beispiel:

Z ist ein ausschließlich in Deutschland ansässiges Unternehmen. Es verkauft über die eigene Website elektronische Gartengeräte und liefert diese europaweit aus. Auf der Website des Unternehmens kann man sich auch Videos herunterladen, in denen der Umgang mit den Geräten erklärt wird (z. B. Programmierung eines elektrischen Rasenmähers) bzw. es gibt entsprechende pdf-Dateien. Der Download der Tutorials bzw. der pdf-Dateien erfolgt gegen Zahlung eines gesonderten Entgelts. Die von Z bis Oktober 2024 generierten Umsätze betragen 9.920 Euro. Die Kunden sind ausschließlich Privatpersonen, die in Deutschland, aber auch in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind. Aufgrund der Regelung zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf liegt der Ort sowohl der Lieferungen (Versand der Gartengeräte) als auch der Ort der sonstigen Leistungen (Downloads) in Deutschland. Z nimmt die Kleinunternehmerregelung in Deutschland in Anspruch.

Im Oktober bestellt ein Kunde aus Frankreich einen Rasenmäher für 389 Euro - mit diesem Umsatz wird die Grenze i. H. v. 10.000 Euro³ überschritten. Der Ort dieser Lieferung (und aller auf diesen Umsatz folgenden Umsätze) ist nun dort, wo sich die Ware am Ende der Versendung befindet. Die Umsätze sind in dem jeweiligen Mitgliedstaat der dortigen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Das ist in diesem Fall Frankreich. Z kann auch in Frankreich steuerfreie Umsätze als Kleinunternehmer ausführen, wenn eine Registrierung beim BZSt für das gesonderte Meldeverfahren erfolgt.

³ Grenze in § 3c Abs. 4 UStG und § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG

Hinweis

Erfolgt die Lieferung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen, ist der Ort der Lieferung immer in Deutschland, sofern das liefernde Unternehmen die Transportverantwortung trägt. Die Lieferung ist daher in Deutschland steuerbar, da ein Kleinunternehmer keine (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung erbringen kann. Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist diese Lieferung allerdings aufgrund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung steuerfrei.

1.5 Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung

Die Bestimmung des Ortes bei einer sonstigen Leistung ist davon abhängig, welche Art von Leistung erbracht wird. Regelungen dazu enthält § 3a UStG.

Grundsätzlich ist zu unterscheiden, ob die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, oder an einen Nichtunternehmer.

Bei einer Leistung an einen Unternehmer ist der Leistungsort dort, wo der die Leistung empfangende Unternehmer ansässig ist.

Bei einer Leistung an einen Nichtunternehmer ist zwar der Leistungsort grundsätzlich dort, wo der leistende Unternehmer ansässig ist, allerdings gibt es diesbezüglich immer mehr Ausnahmen, in denen sich der Leistungsort auch bei Leistungen an einen Nichtunternehmer in dessen Ansässigkeitsstaat verlagert.

1 Allgemeines

Ausnahmen:

- Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück (z. B. eine Bauleistung oder die Vermietung eines Grundstücks oder Grundstücksteils) → in diesem Fall wird die sonstige Leistung dort erbracht, wo sich das Grundstück befindet (Lageort des Grundstücks), unabhängig davon, ob der Empfänger der Leistung selbst Unternehmer ist oder nicht.
- Eine kurzfristige Vermietung eines Wasserfahrzeuges oder eines anderen Beförderungsmittels.
- Eine Restaurationsleistung (Besonderheiten gelten allerdings für an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug (Flugzeug, Hubschrauber, Ballon) oder in einer Eisenbahn während der Beförderung erbrachte Restaurationsleistungen).
- Die Leistung die in der Einräumung einer Eintrittsberechtigung zu einer kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder einer ähnlichen Veranstaltung wie Messen oder Ausstellungen besteht.
- Bei einer Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistung bzw. bei auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen ist der Leistungsort wie beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf zu bestimmen und davon abhängig, ob der leistende Unternehmer im Vorjahr bzw. im laufenden Jahr Umsätze mit diesen Leistungen (TRFE-Leistungen + innergemeinschaftlicher Fernverkauf) von mehr als 10.000 Euro an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer erbracht hat. Wenn die Grenze im Vorjahr oder im laufenden Jahr überschritten

worden ist, oder wenn der leistende Unternehmer auf die Anwendung dieser Grenze verzichtet hat, ist der Leistungsort dieser Leistungen in dem Mitgliedstaat, in dem der diese Leistung empfangende Nichtunternehmer ansässig ist.

Für den leistenden Unternehmer ist es nicht immer einfach zu erkennen, ob er seine Leistung gerade an einen Unternehmer für dessen Unternehmer bzw. an jemanden erbringt, der Nichtunternehmer ist bzw. als ein solcher gilt. Ein wichtiges, wenn nicht gar entscheidendes, Indiz ist die Verwendung der USt-IdNr. Wird eine solche bei Bezug der Lieferung oder sonstigen Leistung vom Empfänger der Ware bzw. der Leistung verwendet, kann der liefernde bzw. leistende Unternehmer davon ausgehen, dass der Empfänger selbst Unternehmer ist⁴. Die Ordnungsmäßigkeit der USt-IdNr. kann auf den Seiten des Bundeszentralamtes für Steuern www.bzst.de überprüft werden.

⁴ Abschn. 3a.2 Abs. 9 Satz 4 und Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE