

**STEUERRECHT *aktuell* IV/2024**

**Sehr geehrte Damen und Herren,**

das Bürokratieentlastungsgesetz IV ist einer der letzten Erfolge der Ampelkoalition vor deren Ende. Mit der Einführung der Pflicht zur E-Rechnung kommt auf die Unternehmen 2025 jedoch erst einmal Mehraufwand zu. In dieser Ausgabe lesen Sie:

**Top-Themen in dieser Ausgabe**

Bürokratieentlastungsgesetz IV verabschiedet ..... 2  
 Details zur Einführung der E-Rechnung ..... 7  
 Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer .....20

**Kurz notiert**

- Alle Steuerzahler:** Steuereinnahmen brechen ein • Jahressteuergesetz 2024 • Höhere Steuerfreibeträge 2024 • Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen zulässig ..... 4
- Unternehmer & Existenzgründer:** E-Rechnung trifft auch Vereine • Künstlersozialabgabe 2025 konstant • Steuervergünstigung bei Betriebsveräußerung • Tarifiermäßigung für Land- und Forstwirtschaft • Betriebsausgaben nach unentgeltlicher Betriebsübertragung • Rechnungskorrektur bei Dreiecksgeschäft .....17
- GmbH-Gesellschafter:** Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen • Wegfall der Voraussetzungen für das Teileinkünfteverfahren....19
- Arbeitgeber & Arbeitnehmer:** Steuerfreie Zuschläge für Bereitschaftsdienst • Sachbezugswerte 2025 • Beitragsbemessungsgrenzen steigen 2025 deutlich .....18
- Immobilien Eigentümer:** Steuerermäßigung für energetische Maßnahme • Transparenzregister für Grundsteuerhebesätze • Baden-Württemberger Grundsteuer verfassungskonform .....21
- Privatleute & Familien:** Adoptionskosten • Steuerpflicht von Rentenleistungen • Kosten für belastetes Haus • Höchststand bei Erbschaft und Schenkung • Kfz-Steuer bei unklarer Erbfolge ..... 5
- Kapitalanleger:** Verlustverrechnung bei Termingeschäften ..... 6

**Steuertermine 12/24 – 2/25**

|  | Dez | Jan | Feb |
|--|-----|-----|-----|
| Umsatzsteuer mtl.                              | 10. | 10. | 10. |
| Umsatzsteuer viertelj.                         | -   | 10. | -   |
| Lohnsteuer                                     | 10. | 10. | 10. |
| Einkommensteuer                                | 10. | -   | -   |
| Körperschaftsteuer                             | 10. | -   | -   |
| Vergnügungssteuer                              | 10. | 10. | 10. |
| Schonfrist für Zahlungen zu obigen Steuern     | 13. | 13. | 13. |
| Gewerbsteuer                                   | -   | -   | 17. |
| Grundsteuer                                    | -   | -   | 17. |
| Schonfrist für Zahlungen zur Gewerbe-/Grundst. | -   | -   | 20. |
| SV-Beitragsnachweis                            | 18. | 27. | 24. |
| Fälligkeit der SV-Beiträge                     | 20. | 29. | 26. |

**Auf den Punkt**

*»Bürokratie ist die moderne Form von Freiheitsberaubung«*

Hans-Jürgen Quadbeck-Seeger

*»Ameisenstaaten haben Jahrmillionen überlebt, weil sie auf eine Bürokratie verzichten.«*

Hans-Jürgen Quadbeck-Seeger

## Bürokratieentlastungsgesetz IV verabschiedet

Bundestag und Bundesrat haben das Bürokratieentlastungsgesetz IV verabschiedet, mit dem neben anderen Maßnahmen Aufbewahrungsfristen verkürzt, umsatzsteuerliche Pflichten erleichtert und eine digitale Bekanntgabe von Steuerbescheiden eingeführt werden.

In ihrem Koalitionsvertrag hatte die Ampelkoalition auch Pläne für ein Bürokratieentlastungsgesetz verankert, dessen Entwurf die Regierung im Frühjahr vorgelegt hat. Ergänzt um einige weitere Maßnahmen ist dieses Bürokratieentlastungsgesetz IV (BEG IV) nun von Bundestag und Bundesrat beschlossen worden. Das BEG IV ist Teil des Bürokratieabbaupaketes, auf das sich das Kabinett im August 2023 geeinigt hatte.

Dieses Paket umfasst neben dem BEG IV das inzwischen in Kraft getretene Wachstumschancengesetz, die Anhebung der Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen, eine gemeinsame Initiative mit Frankreich zur Reduktion von Bürokratielasten auf EU-Ebene sowie eine Sammelverordnung zur Reduktion von Bürokratie auf Verordnungsebene. Gebündelt soll das Entlastungsvolumen dieser Maßnahmen für die Wirtschaft über 3 Milliarden Euro pro Jahr betragen. Das BEG IV trägt dazu rund 944 Millionen Euro pro Jahr bei. Hier ist ein Überblick über die wesentlichen Änderungen durch das BEG IV, wobei der Großteil des Entlastungsvolumens auf die ersten vier Änderungen entfällt.

### Wesentliche Änderungen im BEG IV

► **Aufbewahrungsfristen:** Die handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege (Rechnungskopien, Kontoauszüge, Lohn- und Gehaltslisten etc.) werden von zehn auf acht Jahre verkürzt. Diese Änderung erfolgt parallel im Handelsgesetzbuch, in der Abgabenordnung und im Umsatzsteuergesetz und soll für alle Belege gelten, deren Aufbewahrungsfrist bei Inkrafttreten des BEG IV noch nicht abgelaufen ist.



► **Vollmachtsdatenbank:** Es wird eine zentrale Vollmachtsdatenbank eingerichtet, in der Steuerberater ab 2028 Generalvollmachten für die Sozialversicherung hinterlegen können. Dadurch müssen Arbeitgeber ihren Steuerberatern nicht mehr zahlreiche Einzelvollmachten für die verschiedenen Träger der Sozialversicherungen ausstellen. Stattdessen genügt künftig eine elektronische Generalvollmacht, die dann alle Träger der Sozialversicherungen in der Vollmachtsdatenbank abrufen können.

► **Hotelmeldepflicht:** Die Hotelmeldepflicht für deutsche Staatsangehörige bei touristischen Übernachtungen wird abgeschafft. Für Staatsangehörige anderer Staaten bleibt die Meldepflicht aufgrund zwingender EU-Vorgaben jedoch weiter bestehen.

► **Schriftformerfordernisse:** Im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) werden an vielen Stellen Schriftformerfordernisse zu Textformerfordernissen herabgestuft. Anders als die Schriftform setzt die Textform keine eigenhändige Unterschrift voraus. Damit reichen auch eine E-Mail, eine SMS oder eine Messenger-Nachricht für eine entsprechende Erklärung aus. Vergleichbare Herabstufungen sind auch im Vereinsrecht, im Gesellschaftsrecht und in weiteren Gesetzen geplant. So können Vereinsmitglieder ihre Zustimmung zu einem Beschluss, der ohne Mitgliederversammlung gefasst wurde, künftig auch in Textform erklären. Auch können GmbH-Gesellschafter bei Beschlüssen außerhalb einer Versammlung ihre Stimme in Textform abgeben, wenn sämtliche Gesellschafter damit einverstanden sind.

## Weitere Änderungen im Steuerrecht

- **Umsatzsteuer-Voranmeldungen:** Eine Umsatzsteuer-Voranmeldung muss monatlich abgegeben werden, wenn die abzuführende Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 7.500 Euro betragen hat. Lag die abzuführende Umsatzsteuer unter diesem Schwellenwert, ist stattdessen eine vierteljährliche Voranmeldung ausreichend. Der Schwellenwert für die vierteljährliche Voranmeldung wird ab 2025 auf 9.000 Euro angehoben.
- **Differenzbesteuerung:** Mit der Differenzbesteuerung kann ein Wiederverkäufer die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf vereinfachte Weise ermitteln, indem er die Gesamtdifferenz aus allen innerhalb eines Besteuerungszeitraumes getätigten Einkäufen und Verkäufen bildet, sofern der Einkaufspreis einen bestimmten Betrag nicht übersteigt. Dieser Betrag für den Einkaufspreis beträgt seit 2002 unverändert 500 Euro. Ab 2025 wird diese Bagatellgrenze auf 750 Euro angehoben.
- **Elektronische Steuerbescheide:** Ab 2026 werden Steuerbescheide und andere Verwaltungsakte dem Steuerzahler oder Steuerberater elektronisch zum Abruf bereitgestellt. Die elektronische Bekanntgabe ist schon jetzt möglich, setzt aber bisher die Zustimmung des Empfängers voraus. Durch die Änderung gilt ab 2026 stattdessen eine Widerspruchsregelung, nach der die digitale Bereitstellung der Standardfall wird, sofern der Steuerzahler dieser nicht ausdrücklich widerspricht. Das gilt insbesondere dann, wenn die zugrundeliegende Steuererklärung oder Feststellungserklärung elektronisch übermittelt worden ist. Die abrufberechtigte Person (Steuerzahler/Steuerberater) wird am Tag der Bereitstellung elektronisch informiert, der zum Abruf bereitgestellte Bescheid oder sonstige Verwaltungsakt gilt jedoch trotzdem erst am vierten Werktag nach seiner Bereitstellung als bekannt gegeben. Es bleibt bei den elektronischen Bescheiden also bei der von postalisch

zugegangenen Bescheiden bekannten Zugangsvermutung, was insbesondere die Berechnung von Einspruchs- und Klagefristen vereinfacht, weil diese damit nicht vom Weg der Bekanntgabe abhängig sind.

- **Freistellungsbescheinigungen:** Die Geltungsdauer von Freistellungsbescheinigungen bei der Kapitalertragsteuer und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen wird von drei auf fünf Jahre verlängert.
- **Verrechnungspreise:** In erster Linie für Großunternehmen und international tätige Betriebe relevant ist eine Neuregelung der Aufzeichnungspflichten bei den Verrechnungspreisen. Künftig müssen nach einer Prüfungsanordnung nicht mehr sämtliche Unterlagen zu den Verrechnungspreisen automatisch erstellt und vorgelegt werden. Stattdessen wird die Pflicht zur Vorlage einer Transaktionsmatrix eingeführt.

## Sonstige Änderungen im BEG IV

- **Nebenkostenabrechnung:** Vermieter können künftig bei Betriebskostenabrechnungen dem Mieter Belege auch digital zur Einsichtnahme bereitstellen.
- **Arbeitszeugnis:** Der Ausschluss der elektronischen Form für die Erteilung von Zeugnissen über ein Dienstverhältnis und dessen Dauer wird aufgehoben. Arbeitszeugnisse können damit künftig mit Zustimmung des Arbeitnehmers auch in elektronischer Form erteilt werden.
- **Aushangpflichten:** Der Arbeitgeber kann Aushangpflichten nach dem Arbeitszeitgesetz und dem Jugendarbeitsschutzgesetz künftig auch erfüllen, indem er die geforderten Informationen über die im Betrieb oder in der Dienststelle übliche Informations- und Kommunikationstechnik - etwa das Intranet - elektronisch zur Verfügung stellt, sofern alle Beschäftigten freien Zugang zu den Informationen haben.
- **Nachweisgesetz:** Auch im Nachweisgesetz wird die Schriftform durch die Textform ersetzt. Wesentliche Vertragsbedingungen des

Arbeitsvertrags wie Gehalt, Urlaub oder Kündigungsfristen können somit auch in Textform nachgewiesen werden. Damit kann künftig ein Arbeitsvertrag in der Regel vollständig digital abgeschlossen werden, zum Beispiel per E-Mail.

- **Verlegung einer Betriebsstätte:** Gewerbetreibende, die ihre Betriebsstätte in den Zuständigkeitsbereich einer anderen Gewerbebehörde verlegen, müssen künftig die bisherige Betriebsstätte nicht mehr abmelden. Es genügt dann die Anmeldung bei der neuen Behörde, die die bisher zuständige Behörde dann automatisch informiert.
- **Elternzeit & Elterngeld:** Das Schriftformerfordernis für Anträge auf Verringerung der Arbeitszeit und ihre Ablehnung sowie die Geltendmachung des Anspruchs auf Elternzeit wird durch die Textform ersetzt. Daneben soll der nun mögliche automatisierte Datenabruf bei den Standesämtern den Nachweis der Geburt bei der Beantragung von Elterngeld vereinfachen.
- **Hauptversammlungen:** Börsennotierte Gesellschaften müssen die Unterlagen zu auf der Hauptversammlung geplanten vergütungsbezogenen Beschlüssen künftig nicht mehr im Bundesanzeiger bekannt machen, sondern können diese den Aktionären einfach auf der Website des Unternehmens zugänglich machen.
- **Öffentliche Versteigerungen:** Die Möglichkeiten, öffentliche Versteigerungen



durchzuführen, werden erweitert. Künftig sollen sie wahlweise auch online per Live-Stream oder in hybrider Form stattfinden können.

- **Fluggastabfertigung:** Die Fluggastabfertigung kann künftig auch digital erfolgen. Dazu können künftig mit ausdrücklicher Einwilligung des Reisenden bestimmte Daten aus dem Reisepass ausgelesen werden.
- **Öffentlichkeitsbeteiligung:** Die Äußerungsfrist bei Öffentlichkeitsbeteiligungen in Zulassungsverfahren mit Umweltverträglichkeitsprüfung, in denen aufgrund von Änderungen des Vorhabens eine erneute Beteiligung der Öffentlichkeit erforderlich ist, wird angemessen verkürzt.

► **Grundrente:** Die Stichprobenprüfungen von Einkünften aus Kapitalvermögen bei der Grundrente werden abgeschafft, nachdem sich die Annahme, dass diese Stichproben erforderlich seien, nicht bestätigt hat.

### Wie geht es weiter?

Während das BEG IV damit abgeschlossen ist, befindet sich die „Verordnung zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie“, die ebenfalls Teil des von der Regierung geplanten Bürokratieentlastungspakets ist, noch im Entwurfsstadium. Die darin enthaltenen Maßnahmen sind weniger bemerkenswert als die des BEG IV, sollen aber trotzdem die Wirtschaft jährlich um rund 420 Millionen Euro an Erfüllungsaufwand entlasten.

## KURZ NOTIERT: ALLE STEUERZAHLER / PRIVATLEUTE UND FAMILIEN / KAPITALANLEGER

### Prognostizierte Steuereinnahmen brechen deutlich ein

Den Ergebnissen der neuesten Steuerschätzung zufolge brechen die Steuereinnahmen für Bund, Länder und Kommunen weiter ein.

Unter Berücksichtigung der bis Oktober in Kraft getretenen Steuerrechtsänderungen betragen die Steuereinnahmen aller staatlichen Ebenen 941,6 Mrd. Euro in diesem Jahr. Die Steuereinnahmen liegen im Vergleich zur Schätzung im Mai

2024 im Durchschnitt der Jahre 2024 bis 2028 um rund 11,6 Mrd. Euro niedriger. Gegenüber der Vorjahresschätzung sind durch die schwache Konjunktur bei fast allen aufkommensstarken Steuerarten Mindereinnahmen zu verzeichnen.

Lediglich das erwartete Aufkommen aus der Abgeltungsteuer wurde nach oben korrigiert. Darin spiegeln sich die Zinserträge in Deutschland wider, die deutlich stärker als bisher angenommen gestiegen sind.

### Jahressteuergesetz 2024 nimmt finale Hürde

Mit zahlreichen Änderungen wie der Streichung des im Regierungsentwurf vorgesehenen Mobilitätsbudgets hat der Bundestag den Entwurf für das Jahressteuergesetz 2024 gebilligt. Auch die ursprünglich geplante Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht für Bildungseinrichtungen wie beispielsweise private Musikschulen wird nun nicht so kommen. Bei den Bildungseinrichtungen beschränkt man sich darauf, die Vorgaben des europäischen Rechts umzusetzen, ohne dass es zu Verschlechterungen kommt. Die Umsatzsteuerbefreiung des Vereinssports wird dagegen ersatzlos gestrichen.

Verbessert wird dafür die steuerliche Förderung der Kinderbetreuung. Künftig sollen bis zu einem Höchstbetrag von 4.800 Euro 80 % der Aufwendungen für die Betreuung von Kindern als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Bisher waren nur zwei Drittel der Kosten mit einem Höchstbetrag von 4.000 Euro abziehbar. Außerdem sollen Verluste aus Termingeschäften wieder ohne Einschränkungen mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar sein, nachdem inzwischen mehrere Finanzgerichte erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken an der Verlustverrechnungsbeschränkung geäußert haben.

Bei der Grundsteuer nach dem Bundesmodell wird es künftig möglich sein, per Gutachten einen

niedrigeren Wert nachzuweisen, wenn dieser mindestens 40 % unter dem nach den Bewertungsregeln ermittelten Wert liegt. Erfreulich ist eine Verschiebung der Änderungen des Vorsteuerabzugs bei der Ist-Besteuerung auf das Jahr 2028, die mit einer neuen Rechnungspflichtangabe einhergeht. Zum wieder gestrichenen Mobilitätsbudget erklärt der Finanzausschuss, dass man weiter an dem Ziel festhalte, Vereinfachungen bei der Lohnsteuer und den Sozialabgaben in diesem Bereich zu erreichen. Alle Details zum Jahressteuergesetz 2024 lesen Sie in der nächsten Ausgabe.

### Höhere Steuerfreibeträge beschlossen

Neben dem Jahressteuergesetz 2024 hat der Bundestag auch den Entwurf für das „Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“ gebilligt. Mit diesem Gesetz wird für das Jahr 2024 rückwirkend das steuerfreie Existenzminimum in der Einkommenssteuer um 180 Euro auf 11.784 Euro steigen und der steuerliche Kinderfreibetrag um 228 Euro auf 6.612 Euro. Das Gesetz wollten die Parlamente so schnell wie möglich verabschieden, damit bei den Arbeitnehmern eine nachträgliche Berücksichtigung der höheren Freibeträge in der Lohnabrechnung für Dezember 2024 noch möglich ist.

### Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen zulässig

Basierend auf einer 2018 angepassten EU-Richtlinie hat auch Deutschland eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen eingeführt, die alle an einer potenziell aggressiven Steuergestaltung Beteiligten

verpflichtet, diese den zuständigen Steuerbehörden anzuzeigen. Der Europäische Gerichtshof hat nun auf eine Klage des Belgischen Verbands der Steueranwälte hin die Zulässigkeit verschiedener Bestimmungen der EU-Richtlinie zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung bestätigt. Die Steueranwälte hatten unter anderem bemängelt, dass die Meldepflicht die Verschwiegenheitspflicht des Anwalts verletzen würde.

### Adoptionskosten sind keine außergewöhnliche Belastung

Ungewollte Kinderlosigkeit kann für Eltern sehr belastend sein. Trotzdem ist eine Adoption nicht mit einer Heilbehandlung gleichzustellen, wie das Finanzgericht Münster meint. Die Kosten für die Adoption sind damit keine außergewöhnliche Belastung, weil sie nicht auf einer zwangsläufigen Maßnahme beruhen und damit keine Krankheitskosten im eigentlichen Sinn darstellen. Das gilt auch dann, wenn der Adoption eine erfolglose Behandlung für die Kinderlosigkeit vorangegangen ist. Im Hinblick auf die Ankündigung eines BFH-Senats, die Adoptionskosten doch zum Steuerabzug zuzulassen hat das Gericht aber die Revision zu diesem Urteil zugelassen. Ob die klagenden Eltern davon Gebrauch machen, ist noch nicht bekannt.

### Rentenleistungen waren 2023 zu 68 % steuerpflichtig

Rund 22,1 Millionen Personen haben im Jahr 2023 Leistungen in Höhe von 381 Mrd. Euro aus gesetzlicher, privater oder betrieblicher Rente erhalten. Wie das Statistische Bundesamt mitteilt, waren das 121.000 Rentenempfänger mehr als im Vorjahr. Die Höhe der

gezahlten Renten stieg im gleichen Zeitraum um 4,9 %. Von diesen Rentenleistungen zählten 2023 68 % zu den steuerpflichtigen Einkünften (260,5 Mrd. Euro). Seit 2015 stieg der durchschnittliche Besteuerungsanteil damit um 13 Prozentpunkte. Die Ursache für den Anstieg des Besteuerungsanteils ist die Neuregelung der Besteuerung von Alterseinkünften im Alterseinkünftegesetz von 2005. Wie viele Rentner für das Jahr 2023 tatsächlich Einkommensteuer zahlen müssen, ist aufgrund der langen Fristen zur Steuerveranlagung noch nicht bekannt. Die aktuellsten Daten liegen für das Jahr 2020 vor, in dem rund 40 % der damals 21,8 Millionen Rentenempfänger Einkommensteuer auf ihre Rentenbezüge zahlen mussten.

### **Kosten für Abriss und Neubau eines belasteten Hauses**

Die Kosten für die Beseitigung einer gesundheitsgefährdenden Schadstoffbelastung bei einem Gebäude können eine steuerlich abzugsfähige außergewöhnliche Belastung darstellen. Bei einer Belastung der Raumluft mit Formaldehydausdünstungen geht die Rechtsprechung automatisch von einer Zwangsläufigkeit der Sanierungsmaßnahmen aus, wenn der Grenzwert von 0,1 ppm überschritten wird. Allerdings hat das Finanzgericht Baden-Württemberg diesen Grundsatz insoweit eingeschränkt, als dass die getroffenen Maßnahmen auch zwingend notwendig sein müssen, um die Formaldehydemission zu beseitigen. Nur dann sind die Ausgaben auch zwangsläufig, was Voraussetzung für eine außergewöhnliche Belastung ist. Den kompletten Abriss

und Neubau eines Gebäudes sah das Finanzgericht deshalb nicht als zwangsläufig an, denn im Streitfall lag die gemessene Schadstoffkonzentration nur knapp über dem Grenzwert und hätte damit möglicherweise auch durch Versiegelung, Abdichtung, Nachbeschichtung oder Lüftungsmaßnahmen deutlich reduziert werden können. Dass allein ein kompletter Neubau zu einer Besserung der gesundheitlichen Beschwerden führt, konnte der Kläger nicht belegen und damit auch die Abriss- und Neubaukosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

### **Geerbtes und geschenktes Vermögen erreicht neuen Höchststand**

Wie das Statistische Bundesamt mitteilt, ist das geerbte und geschenkte Vermögen auf einen neuen Höchststand gestiegen. Die Finanzämter haben 2023 Vermögensübertragungen durch Erbschaften und Schenkungen in Höhe von 121,5 Mrd. Euro veranlagt. Nachdem dieser Wert noch 2022 um 14,0 % gesunken war, ist der Betrag in 2023 wieder um 19,8 % gestiegen und hat damit einen neuen Höchstwert erreicht. Die festgesetzte Erbschaft- und Schenkungsteuer ist 2023 um 3,9 % auf 11,8 Mrd. Euro gestiegen.

### **Kfz-Steuer bei ungeklärter Erbfolge**

Solange die Erbfolge noch nicht geklärt ist, darf das Hauptzollamt potenzielle Erben nicht für nach dem Tod des Erblassers entstandene Kfz-Steuern in Anspruch nehmen. Das Finanzgericht Münster hat in zwei Verfahren die

Aussetzung der Vollziehung gewährt, weil allein der Antrag auf einen Erbschein noch keine Erbstellung begründet oder erwarten lässt, solange es noch andere Personen gibt, die ebenfalls Anspruch auf den Nachlass erheben. Weil die Haltereigenschaft für ein Kfz aber nicht vererbt werden kann und die Erben die Fahrzeuge damit erst ummelden müssen, können sie auch nicht zur Kfz-Steuer herangezogen werden, da die Ummeldung nicht möglich ist, solange die Erbfolge noch nicht geklärt ist.

### **Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften**

In einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung hat das Finanzgericht Münster festgestellt, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der betragsmäßig beschränkten Verlustverrechnung für Termingeschäfte bestehen. Weil die mit dem Jahressteuergesetz 2020 eingeführte Regelung, nach der die Verlustverrechnung für Termingeschäfte auf einen Höchstbetrag von 20.000 Euro im Jahr beschränkt ist, die Kapitalanleger in Abhängigkeit von der Art der Kapitalanlage unterschiedlich behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen kein Unterschied bei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ersichtlich ist, hat das Finanzgericht erhebliche Bedenken, dass die Vorschrift mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist. Ähnlich hatten zuvor schon das Finanzgericht Rheinland-Pfalz und der Bundesfinanzhof in einem anderen Aussetzungsverfahren entschieden. Inzwischen wurde die Regelung durch das Jahressteuergesetz 2024 wieder gekippt.

## Details zur Einführung der E-Rechnung

Ab 2025 gilt für B2B-Umsätze die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung, zu der das Bundesfinanzministerium nun viele Details geregelt hat.

**D**urch das Wachstumschancengesetz werden ab dem 1. Januar 2025 die Regelungen zur Ausstellung von Rechnungen im Umsatzsteuergesetz neu gefasst. Kern der Neuregelung ist die obligatorische Ausstellung einer elektronischen Rechnung (E-Rechnung) bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern. Eng verbunden mit der Einführung der E-Rechnung für inländische B2B-Umsätze ist die Verpflichtung zur zeitnahen und transaktionsbezogenen elektronischen Meldung von bestimmten Rechnungsangaben an die Verwaltung, die zu einem späteren Zeitpunkt noch gesetzlich geregelt werden soll. Für den Anfang haben die Unternehmen aber schon mit der obligatorischen Einführung der E-Rechnung genügend zu tun. Was dabei im Einzelnen zu beachten ist, hat das Bundesfinanzministerium nun in einer Verwaltungsanweisung geregelt.

### Wer ist von der E-Rechnung betroffen?

Von der Änderung sind deutlich mehr Personen und Organisationen betroffen, als es zunächst den Anschein hat. Denn auch wenn die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung längst nicht für alle Umsätze gilt (insbesondere die meisten umsatzsteuerfreien Umsätze sind ausgenommen), muss jeder Unternehmer in der Lage sein, E-Rechnungen von anderen Unternehmen empfangen und ordnungsgemäß verarbeiten und speichern zu können.

Als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt dabei jeder, der Umsätze ausführt, die der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dienen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinn zu erzielen, oder eine Vereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Auch wer ansonsten nichts mit der Umsatzsteuer zu tun hat, kann also

ab 2025 verpflichtet sein, E-Rechnungen entgegenzunehmen und zu verarbeiten. Das betrifft insbesondere:

- alle regulären **Gewerbetreibenden**
- **Land- und Forstwirte** unabhängig von der Anwendung der Pauschalierungsregelung
- **Freiberufler**, auch wenn nur umsatzsteuerfreie Leistungen erbracht werden (z.B. Ärzte)
- **Vermieter** von Wohn- oder Gewerberäumen oder sonstigen Flächen oder Gegenständen
- **Betreiber einer Photovoltaikanlage**
- **Kleinunternehmer** im Sinne des Umsatzsteuerrechts
- Inhaber eines **Liebhabeibetriebs**
- **Gemeinnützige Vereine**, sofern sie zumindest in einem Teilbereich Dienstleistungen erbringen oder Produkte verkaufen

### Was gilt bisher?

Neben Papierrechnungen konnte bereits bisher mit Zustimmung des Empfängers eine elektronische Rechnung ausgestellt werden. Für bis zum 31. Dezember 2024 ausgeführte Umsätze gilt als elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird (z. B. ein PDF-Dokument oder eine E-Mail mit den Pflichtangaben einer Rechnung).

Das konkrete Format spielte dabei keine Rolle, sofern in der elektronischen Rechnung die notwendigen Pflichtangaben enthalten waren. Außerdem kann der Rechnungsempfänger noch bis Ende 2024 darauf bestehen, eine klassische Papierrechnung zu erhalten. Beide Varianten (Papierrechnung oder elektronische Rechnung in unstrukturiertem Format) werden zwar nicht grundsätzlich verboten, erfordern aber ab 2025 die Zustimmung des Rechnungsempfängers.



### Was ändert sich ab 2025?

Ab dem 1. Januar 2025 wird der Begriff der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) neu definiert. Zukünftig liegt eine E-Rechnung nur dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung

- muss entweder der **europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung** und der Liste der entsprechenden Syntaxen entsprechen) oder
- kann zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung für eine solche Vereinbarung ist, dass das verwendete Format die richtige und vollständige Extraktion der Rechnungspflichtangaben aus der E-Rechnung **in ein Format ermöglicht, das der EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist.**



Alle Rechnungen, die nicht in einem strukturierten elektronischen Format vorliegen, gelten ab 2025 als „sonstige Rechnung“. Dazu zählen sowohl Rechnungen in Papierform als auch unstrukturierte elektronische Dateien (PDF-Dateien ohne integrierte Datensätze, Bilddateien, E-Mails etc.). Solche sonstigen Rechnungen sind künftig bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern nur noch für bestimmte Übergangszeiträume und mit Zustimmung des Rechnungsempfängers zulässig.

### Was sind die Mindestanforderungen?

Ab dem 1. Januar 2025 müssen inländische Unternehmer eine E-Rechnung empfangen können, denn schon während der Übergangszeit hat der Rechnungsempfänger keinen Anspruch mehr, von seinem Lieferanten eine „klassische“ Rechnung zu verlangen. Dafür genügt als „Mindestanforderung“ beim Rechnungsempfänger ein E-Mail-Postfach. Es ist dabei nicht erforderlich, dass es sich um ein separates Postfach nur für

den Empfang von E-Rechnungen handelt, auch wenn es sich gleich aus mehreren Gründen empfiehlt, gleich von Beginn an eine separate Mailadresse für E-Rechnungen zu verwenden. Anstelle des Versands per E-Mail können die Beteiligten auch andere zulässige Übermittlungswege vereinbaren.

Allerdings ist es mit der Mailadresse allein noch nicht getan, denn der Fiskus verlangt auch, dass der strukturierte Teil einer E-Rechnung so aufbewahrt wird, dass er in seiner ursprünglichen Form vorliegt und die gesetzlichen Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden.

Wie die Unveränderbarkeit gewährleistet wird, ist nicht geregelt, sondern kann von jedem Unternehmer selbst festgelegt werden. Dafür kommen Software, Hardware und organisatorische

Vorkehrungen oder eine Kombination aus diesen Faktoren in Frage. Möglich ist beispielsweise die Ablage in einem Dokumentenmanagementsystem, sofern dieses nachträgliche Veränderungen kenntlich macht. Eine reine Ablage in einem Dateiordner, auf einer externen Festplatte oder in einem separaten Ordner im Mailprogramm wird vom Finanzamt in der Regel nicht anerkannt. Auch ein Ausdruck kommt für die Archivierung nicht in Frage, denn die Rechnung muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist maschinell auswertbar vorliegen.

### Welche Übergangsregelungen gibt es?

Grundsätzlich wird die strukturierte E-Rechnung schon ab 2025 zum Regelfall, weswegen es für den Empfang einer E-Rechnung keine Übergangsregelung gibt. Den Empfang einer E-Rechnung muss also jeder Unternehmer ab dem 1. Januar 2025 gewährleisten. Bei der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung gelten jedoch verschiedene Übergangsregelungen, nach denen der Rechnungsaussteller unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin eine sonstige Rechnung ausstellen kann.



► **2025 und 2026:** Konkret kann in einem Übergangszeitraum bis Ende 2026 statt einer elektronischen Rechnung auch eine sonstige Rechnung ausgestellt werden, wenn der Umsatz bis dahin ausgeführt und die Rechnung vor Ende 2026 ausgestellt und übermittelt wird. Die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung ist bis Ende 2026 auch ohne Zustimmung des Empfängers umsatzsteuerlich immer zulässig. Für die Rechnungserteilung in einem anderen elektronischen Format braucht es dagegen eine Zustimmung des Empfängers, es muss aber lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Empfänger über das zu verwendende Format bestehen. Die Zustimmung kann in Form einer Rahmenvereinbarung (z. B. in den AGB) oder konkludent erfolgen.

► **2027:** Unternehmen, deren Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als 800.000 Euro betragen hat, können die Übergangsregelung zur Ausstellung einer Papierrechnung oder sonstigen elektronischen Rechnung sogar bis Ende 2027 nutzen. Auch hier gilt, dass sowohl die Ausführung des abgerechneten Umsatzes als auch die Rechnungsausstellung noch in 2027 erfolgen muss. Wird die Rechnung durch einen nicht am Leistungsaustausch beteiligten Dienstleister ausgestellt, ist der Gesamtumsatz des Auftraggebers dieses Dienstleisters maßgeblich. Erfolgt die Rechnungserteilung in Form einer Gutschrift, kommt es auf den Gesamtumsatz des Gutschriftausstellers an.

► **EDI-Verfahren:** Bis Ende 2027 kann die Rechnungsausstellung und -übermittlung – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – für einen bis dahin ausgeführten Umsatz auch mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) erfolgen, wenn die Rechnung nicht ohnehin bereits die Anforderungen an eine strukturierte Rechnung erfüllt. EDI-Rechnungsformate, welche die umsatzsteuerlichen Anforderungen an ein strukturiertes Format erfüllen,

können auch nach Ablauf dieser Frist verwendet werden.

### Wann ist eine E-Rechnung auszustellen?

Bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ist ab 2025 in der Regel eine E-Rechnung auszustellen. Umsätze zwischen inländischen Unternehmen liegen vor, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine umsatzsteuerrechtliche Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten auch für

- die Rechnungsausstellung per Gutschrift,
- Rechnungen über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wenn sowohl Leistender als auch Leistungsempfänger im Inland ansässig sind,
- Rechnungen über Umsätze, die der Durchschnittsatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen,
- Rechnungen über Reiseleistungen,
- Rechnungen über Umsätze, für die die Differenzbesteuerung angewendet wird.

Die Pflicht zur E-Rechnung gilt auch, wenn der Rechnungsempfänger ein Kleinunternehmer oder Land- und Forstwirt ist oder ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt (z. B. Vermieter einer Wohnung). Ebenso gilt die Pflicht, wenn nur Teile der abgerechneten Leistungen der Pflicht zur Verwendung einer E-Rechnung unterliegen (z. B. bei teilweise steuerpflichtigen, und teilweise steuerfreien Umsätzen). Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich einer juristischen Person ausgeführt, geht die Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung ebenfalls vor. Auch für Umsätze, die nach § 4 Nummer 1 bis 7 Umsatzsteuergesetz umsatzsteuerfrei sind, ist für Umsätze zwischen inländischen Unternehmen



eine E-Rechnung auszustellen (z. B. innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland an die Betriebsstätte eines anderen inländischen Unternehmers im Gemeinschaftsgebiet). Ein Rechnungsaussteller kann mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auf die Angabe des Leistungsempfängers vertrauen, ob dieser ein inländischer Unternehmer ist oder nicht, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen. Dabei kann die Verwendung der UStIdNr. oder der W-IdNr. ein Indiz dafür sein, dass der Empfänger als Unternehmer handelt.

### Für welche Umsätze ist keine E-Rechnung notwendig?

Auch wenn die E-Rechnung ab 2025 für viele Umsätze zum Regelfall wird und theoretisch für alle Umsätze verwendet werden kann, gibt es Ausnahmen. Grob vereinfachend ist eine E-Rechnung immer dann auszustellen, wenn über einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz zwischen zwei Unternehmen abgerechnet wird, auch wenn im Einzelfall keine Umsatzsteuer auszuweisen ist (z.B. innergemeinschaftliche Lieferung). In den meisten anderen Fällen ist eine E-Rechnung dagegen nicht notwendig und kann nur mit Zustimmung des Rechnungsempfängers ausgestellt werden. Zu den Umsätzen, für die auch weiterhin eine Papierrechnung oder sonstige Rechnung der Regelfall bleibt, gehören:

- **Umsätze an Verbraucher:** Für Rechnungen an Endverbraucher (B2C-Bereich) ist deren Zustimmung für die elektronische Rechnungstellung erforderlich.
- **Steuerfreie Umsätze:** Für Umsätze, die nach § 4 Nummer 8 bis 29 des Umsatzsteuergesetzes umsatzsteuerfrei sind, ist keine E-Rechnung notwendig. Das umfasst fast alle inländischen Umsätze, die von der Umsatzsteuer befreit sind.
- **Grenzüberschreitende Umsätze:** Ist mindestens einer der beteiligten Unternehmer nicht im Inland ansässig, besteht keine Pflicht zur



Ausstellung einer E-Rechnung. In diesen Fällen kann die auszustellende Rechnung auf Papier oder mit Zustimmung des Empfängers als E-Rechnung bzw. als sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden. Der Rechnungsaussteller kann sich unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auf die Angabe des Leistungsempfängers verlassen, ob dieser ein inländischer Unternehmer ist oder nicht, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen.

- **Bauleistungen:** Für umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer (z. B. Verbraucher) oder an einen Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich muss zwingend eine Rechnung ausgestellt werden. Diese kann aber als Papierrechnung oder als sonstige Rechnung ausgestellt werden. Für eine E-Rechnung oder sonstige Rechnung ist die Zustimmung des Empfängers notwendig, was aber auch konkludent erfolgen kann.

- **Nichtunternehmerische juristische Person:** Der Leistungserbringer ist für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, sofern der Umsatz nicht umsatzsteuerfrei ist. Diese Verpflichtung besteht auch bei Leistungen an eine unternehmerisch tätige juristische Person für deren nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne. Für solche Leistungen kann jedoch eine Papierrechnung oder sonstige Rechnung ausgestellt werden. Die Ausstellung einer Papierrechnung ist immer zulässig. Für eine E-Rechnung oder sonstige Rechnung ist dagegen die Zustimmung des Empfängers notwendig.
- **Kleinunternehmerrechnungen:** Durch das Jahressteuergesetz 2024 wird eine Regelung ergänzt, nach der umsatzsteuerliche Kleinunternehmer keine E-Rechnungen ausstellen

müssen. Die Möglichkeit dazu bleibt ihnen aber erhalten, und zum Empfang und zur Speicherung von E-Rechnungen müssen sie in der Lage sein, auch wenn sie selbst keine E-Rechnungen ausstellen.

► **Kleinbetragsrechnungen:** Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt (Rechnungen über Kleinbeträge), können immer als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden. Mit Zustimmung des Empfängers, die auch konkludent erfolgen kann, können diese jedoch auch als E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden. Für die Frage, ob die Ausnahme für Kleinbetragsrechnungen greift, ist allein der Gesamtbetrag der Rechnung maßgeblich, auch wenn die darin enthaltenen Positionen, für die die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung gilt, weniger als 250 Euro ausmachen, weil zusätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen abgerechnet wurden.

► **Fahrscheine:** Auch für Fahrausweise zur Beförderung von Personen gilt, dass diese immer als sonstige Rechnung ausgestellt werden können und nur mit der (konkludenten) Zustimmung des Empfängers als E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden können.

### Welche Rechnungsformate sind zulässig?

E-Rechnungen können sowohl in einem rein strukturierten als auch in einem hybriden Format erstellt werden. Das Rechnungsformat muss insbesondere gewährleisten, dass die Rechnungsangaben elektronisch übermittelt und ausgelesen werden können.

Eine E-Rechnung liegt insbesondere dann vor, wenn sie den europäischen Vorgaben über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (B2G) entspricht. Diese Vorgaben sind vom CEN (Europäisches Komitee für Normung) mit der Normenreihe EN 16931 umgesetzt worden. Die Normenreihe ist bereits geeignet, um die meisten Geschäftsvorfälle im B2B-

Bereich darzustellen, und wird laufend weiterentwickelt. Eine solche E-Rechnung ist als rein strukturiertes Datenformat konzipiert und ermöglicht, Rechnungsdaten direkt und ohne Medienbruch in die verarbeitenden Systeme zu importieren. Sie basiert auf einem XML-Format, das in erster Linie der maschinellen Verarbeitung dient. Durch eine Visualisierungsanwendung kann der XML-Datensatz allerdings für den Menschen lesbar dargestellt werden.

Die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die der Normenreihe EN 16931 entsprechen, ist für die E-Rechnung immer zulässig. Daneben können unter bestimmten Voraussetzungen auch andere strukturierte elektronische Rechnungsformate verwendet werden, z. B. das EDI-Verfahren. Hier ist ein Überblick über mögliche Alternativen.

► **Nationale Rechnungsformate:** Insbesondere Rechnungen nach dem Standard XRechnung und nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1, ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL, stellen grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format dar, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung entspricht. Rechnungen in diesen beiden Formaten erfüllen in der Regel die neuen Anforderungen für eine E-Rechnung ab 2025.

► **Europäische Rechnungsformate:** Die E-Rechnung ist nicht auf die Verwendung nationaler Formate beschränkt, sofern diese der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung entsprechen. Für die elektronische Abrechnung inländischer B2B-Umsätze kann daher auch die Verwendung von weiteren europäischen Rechnungsformaten in Betracht kommen, z. B. Factur-X (Frankreich) oder Peppol-BIS Billing.

► **XRechnung:** In Deutschland wurde auf Grundlage der Normenreihe EN 16931 der Standard XRechnung als rein strukturiertes Format entwickelt. Neben dem mit der Normenreihe EN 16931 übereinstimmenden Kern-



Datenmodell stellt der Standard XRechnung auch eine konforme Erweiterung (sogenannte Extension XRechnung) zur Verfügung. Mit der Extension können z. B. branchenbezogene Anforderungen berücksichtigt werden, ohne das Kern-Datenmodell für alle Anwender erweitern zu müssen. Die umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben sind jedoch bereits im Kern-Datenmodell enthalten. Daher ist die Verwendung einer Extension nicht von den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zur E-Rechnung betroffen. Ob und ggf. welche Extension verwendet wird, kann zivilrechtlich zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden.



► **Hybride Formate:** Neben rein strukturierten E-Rechnungen können auch hybride Rechnungsformate die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen. Ein hybrides Format besteht neben dem strukturierten Datenteil (z. B. XML-Datei) auch aus einem menschenlesbaren Datenteil (z. B. PDF-Dokument). Beide Datenteile sind in einer Datei zusammengefasst. Beispielsweise fällt das Format ZUGFeRD unter die hybriden Rechnungsformate. Während das ursprüngliche ZUGFeRD-Format noch nicht auf der Normenreihe EN 16931 beruhte, ist dies ab der Version 2.0.1 (ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL) der Fall, weshalb eine ZUGFeRD-Rechnung ab dieser Version die Anforderungen an eine E-Rechnung erfüllt.

► **Andere E-Rechnungsformate:** Das strukturierte elektronische Format einer E-Rechnung kann auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung dafür ist, dass das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Normenreihe EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. „Interoperabel“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die

umsatzsteuerrechtlich geforderten Informationen aus dem ursprünglich verwendeten E-Rechnungsformat ohne Informationsverlust weiterverarbeitet werden können. Ein Informationsverlust liegt vor, wenn sich der Inhalt oder die Bedeutung einer Information ändert oder diese nicht mehr erkennbar ist. Diese Regelung ermöglicht die Weiternutzung bereits etablierter elektronischer Rechnungsformate (z. B. EDIFACT) auch über die Übergangsfristen hinaus.

Auf welches zulässige elektronische Rechnungsformat und welchen zulässigen Übermittlungsweg sich die Vertragsparteien einigen, ist zivilrechtlich zwischen ihnen zu klären. Der Fiskus hat insoweit weder eine Präferenz noch eine Regelung, wie Konflikte zwischen den Vertragsparteien aufzulösen sind, z.B. weil der Rechnungsaussteller das vom Empfänger gewünschte Format nicht bereitstellen kann.

### Was ist bei hybriden Formaten noch zu beachten?

Rechnungsdaten, die in einem strukturierten elektronischen Format übermittelt werden, sind in diesem Datenformat nicht ohne weiteres menschenlesbar. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung erforderte die „Lesbarkeit einer Rechnung“, dass die Rechnung für das Auge lesbar ist. Bisher hatte bei einem hybriden Format, im Falle einer Abweichung zwischen strukturierter Information und dem für das Auge lesbaren Bildteil, der Bildteil Vorrang.

Mit Einführung der obligatorischen E-Rechnung kehrt sich dieses Verhältnis um. Das Merkmal „Lesbar“ bezieht sich nun darauf, dass die Datei maschinenlesbar sein muss. Im Fall von Abweichungen zwischen den strukturierten Rechnungsdaten und den sonstigen Informationen sind die Daten des strukturierten Teils entscheidend. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts. Enthält der Bildteil keine vom strukturierten Teil abweichende Rechnungsangaben, handelt es

sich bei dem Bildteil um ein inhaltlich identisches Mehrstück. Enthält der Bildteil dagegen abweichende Rechnungsangaben (z. B. einen abweichenden Umsatzsteuerbetrag), handelt es sich dabei möglicherweise um eine weitere sonstige Rechnung, für die die Voraussetzungen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises zu prüfen sind. Technisch begründete geringfügige Abweichungen sowie konkretisierende oder ergänzende Informationen (z. B. aus Gründen der Darstellung verkürzte Leistungsbeschreibung oder Rundungsdifferenzen) werden vom Finanzamt nicht beanstandet, wenn der Charakter des Bildteils als inhaltlich identisches Mehrstück nicht verloren geht. Ein Vorsteuerabzug ist auch in diesen Fällen nur aus dem strukturierten Rechnungsteil möglich.



### Was gilt für den Vorsteuerabzug?

Sofern eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht, erfüllt auch nur eine E-Rechnung die Anforderungen für den Vorsteuerabzug. Eine sonstige Rechnung erfüllt in diesen Fällen nicht die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnung.

Wird trotz der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung stattdessen eine sonstige Rechnung ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung. Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug. In diesem Fall kann die Rechnung aber durch Ausstellen einer E-Rechnung berichtigt werden. Die E-Rechnung muss durch eine eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung zum Ausdruck bringen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt. Eine solche Berichtigung wirkt dann auf den Zeitpunkt der Ausstellung der sonstigen Rechnung zurück, auch wenn der Vorsteuerabzug zunächst nicht möglich gewesen ist.

Erfolgt dagegen keine Rechnungsberichtigung durch das nachträgliche Ausstellen einer E-Rechnung, sind die in einer sonstigen Rechnung

enthaltenen Angaben im Hinblick auf den Vorsteuerabzug als mögliche objektive Nachweise für einen vorsteuerabzugsberechtigenden Umsatz zu berücksichtigen. Bei Anwendung dieser Regelung kann unter Anlegung eines strengen Maßstabes ein Vorsteuerabzug möglich sein, sofern die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (ein Unternehmer erbringt an einen anderen Unternehmer eine Leistung, die dessen der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen dient und für die die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet wurde) zu überprüfen. Bei einer inhaltlich richtigen und vollständigen sonstigen Rechnung sollten diese Voraussetzungen regelmäßig erfüllt sein.

Im Übrigen wird alleine wegen der Ausstellung der Rechnung im falschen Format der Vorsteuerabzug nicht beanstandet, sofern der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen kann, dass der Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen in Anspruch nehmen darf. Über die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns hinaus braucht der Rechnungsempfänger keine weiteren Recherchen vorzunehmen. Fakten wie z. B. der mit diesem Rechnungsaussteller ausgeführte Vorjahresumsatz oder Kenntnisse aufgrund verbundener Unternehmensstrukturen sind aber zu berücksichtigen.

### Wann und wie erfolgt eine Rechnungsberichtigung bei der E-Rechnung?

Der Rechnungsaussteller kann die ausgestellte E-Rechnung berichtigen. Für eine Rechnungsberichtigung gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie für eine erstmalige Rechnung. Daher muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls in der für die Rechnung vorgeschriebenen Form erfolgen. Eine Übermittlung der fehlenden oder unzutreffenden Angaben in einer anderen Form ist nicht ausreichend.

Für Umsätze, die vor 2025 ausgeführt wurden, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen in Anspruch genommen werden können. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.

Bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage ist auch bei einer E-Rechnung eine Berichtigung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung nicht erforderlich. Die E-Rechnung muss in derartigen Fällen daher nicht berichtigt werden. Dies betrifft z. B. nachträglich abgerechnete Rabatt- oder Bonusvereinbarungen auf Grundlage der Jahresabnahmemengen. In derartigen Fällen ist in der Rechnung nur darauf hinzuweisen, dass eine im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts besteht. Hierfür ist ein eindeutiger Verweis auf den Vertrag ausreichend. Die Belegaustauschpflicht in Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage besteht nur, wenn die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen gemeinsam geändert werden. Ein solcher Beleg kann, muss aber nicht als umsatzsteuerliche Rechnung ausgestellt werden.

### Wann gelten Verträge als Rechnung?

Verträge können als Rechnung angesehen werden, wenn sie die erforderlichen Angaben für eine Rechnung enthalten. In diesen Fällen ist zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung zu unterscheiden. Besteht eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung, kann der zugrundeliegende Vertrag als ergänzende Angabe in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden.

Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z. B. Mietvertrag) besteht, ist es ausreichend, wenn einmalig für den ersten Teilleistungszeitraum

eine E-Rechnung ausgestellt wird, in welcher der zugrundeliegende Vertrag als Anhang enthalten ist, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt. Änderungen der erstmaligen E-Rechnung brauchen erst zu erfolgen, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen Rechnungspflichtangaben ändern (z. B. bei einer Mieterhöhung).



### Wie stellt man die Schlussrechnung zu einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung?

In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die darauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn darüber bereits Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden.

Derzeit sind die Anforderungen an eine Endrechnung noch nicht im strukturierten Teil einer E-Rechnung darstellbar. Es bietet sich in diesen Fällen daher an, stattdessen eine Restrechnung zu stellen. Es wird aber angesichts der noch bestehenden Einschränkungen nicht beanstandet, wenn in einer bis Ende 2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist. Der gesonderte Versand einer besonderen Zusammenstellung ist bei einer E-Rechnung hingegen nicht möglich.

### Was gilt für juristische Personen des öffentlichen Rechts?

Für die Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung ist es unerheblich, ob die Leistung auf zivilrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeführt wird, solange über eine umsatzsteuerbare Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Daher unterliegen auch juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) unter den übrigen Voraussetzungen für eine E-Rechnung

der umsatzsteuerrechtlichen Pflicht zur Ausstellung und der Notwendigkeit zum Empfang einer E-Rechnung.

Wird eine Leistung zu einem Teil im Rahmen des Unternehmens und zu einem anderen Teil aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich einer jPÖR ausgeführt, handelt es sich nicht um eine einheitliche Leistung, sondern um zwei umsatzsteuerrechtlich selbstständig zu beurteilende Vorgänge. Besteht für die im Rahmen des Unternehmens ausgeführte Leistung die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung und werden diese beiden Leistungen in einer Rechnung abgerechnet, ist die Rechnung insgesamt als E-Rechnung zu erteilen.

Unabhängig von der Höhe des in Anspruch zu nehmenden Vorsteuerabzugs ist bei Vorliegen der Voraussetzungen eine E-Rechnung an eine jPÖR zu erteilen. Dies gilt ausdrücklich auch dann, wenn die Lieferung nicht als für das Unternehmen bezogen gilt oder die sonstige Leistung zu einem äußerst geringen Anteil für den unternehmerischen Bereich bezogen wird.

### Was ist noch zu beachten?

Neben den geschilderten grundsätzlichen Regelungen und bestimmten Szenarien gelten für die E-Rechnung viele bisherige Regelungen analog weiter oder werden entsprechend angepasst. Hier ist ein Überblick über diese sonstigen Regelungen zur E-Rechnung.

► **Grundvoraussetzungen:** Wie bisher gilt, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein müssen. Bei der Übermittlung einer E-Rechnung kann eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein zulässiges EDI-Verfahren verwendet werden. In diesem Fall gelten die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet. Beides kann aber auch durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren gewährleistet werden.



► **Lesbarkeit:** Bei einer E-Rechnung bedeutet „Lesbarkeit“, dass der strukturierte Datensatz maschinell auswertbar sein muss (maschinelle Lesbarkeit). Daher ist die zusätzliche Erstellung eines menschenlesbaren Dokuments nicht erforderlich. Denn die maschinelle Auswertbarkeit einer standardisierten Datei ermöglicht es auch, dass die Datei z. B. durch eine Visualisierungsanwendung menschenlesbar angezeigt werden kann. Die zusätzliche Übermittlung eines menschenlesbaren Dokuments zu einer E-Rechnung (z. B. durch ein hybrides Format oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist somit nicht erforderlich, aber optional möglich.

► **Rechnungsaufbau:** Voraussetzung für eine E-Rechnung ist u. a., dass sie eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Das bedeutet, dass für eine ordnungsmäßige Rechnung alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben im strukturierten Teil der E-Rechnung enthalten sein müssen.

► **Leistungsbeschreibung:** Die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben müssen eine eindeutige und leicht nachprüf-bare Feststellung der Leistung ermöglichen. Ergänzende Angaben können jedoch in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (z. B. eine Aufschlüsselung von Stundennachweisen in einer PDF-Datei). Ein enthaltener Link erfüllt die steuerrechtlichen Vorgaben jedoch nicht.

► **Dauerrechnungen:** Für vor dem 1. Januar 2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern.

► **Übermittlungswege:** Für die Übermittlung von E-Rechnungen kommen beispielsweise der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten über eine elektronische Schnittstelle, der gemeinsame Zugriff auf einen zentralen Speicherort innerhalb eines Konzerns oder der Download über ein Internetportal in Betracht.

Handelt es sich bei der E-Rechnung um einen öffentlich-rechtlichen Gebührenbescheid, gelten hierfür die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen, auch wenn das anzuwendende Verfahrensrecht ggf. abweichende Vorgaben macht.

► **Mehrfache Übermittlung:**

Es ist unschädlich, wenn die Datei zu einer E-Rechnung mehrfach übersandt wird, solange es dieselbe Rechnung ist und die Übermittlung als inhaltlich identisches Mehrstück erfolgt.

► **Externe Dienstleister:** Der Rechnungsaussteller kann mit der Erstellung und/oder Übermittlung von E-Rechnungen externe Dienstleister beauftragen. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer sicherstellen, dass der externe Dienstleister die Einhaltung der formalen Voraussetzungen gewährleistet.

► **Annahmeverweigerung:** Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung oder ist er technisch dazu nicht in der Lage, hat er trotzdem kein Anrecht auf die alternative Ausstellung einer sonstigen Rechnung. In diesem Fall gelten die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des Rechnungsausstellers auch als erfüllt, wenn er eine E-Rechnung ausgestellt und sich nachweislich (z. B. anhand eines Sendeprotokolls) um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

► **Fehlerhafte E-Rechnung:** Entspricht ein übersandter Datensatz nicht den Anforderungen an eine E-Rechnung, kann der zivilrechtliche Anspruch des Kunden auf Erteilung einer Rechnung vor den ordentlichen Gerichten gegenüber dem Rechnungsaussteller geltend gemacht werden.

► **Rechnungsstellungsfrist:** Soweit eine Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung besteht, sind E-Rechnungen oder sonstige Rechnungen unverändert innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung zu erteilen.

► **Zustimmung des Empfängers:** Soweit für die Ausstellung und Übermittlung einer E-



Rechnung oder einer sonstigen Rechnung die Zustimmung des Empfängers erforderlich ist, bedarf diese grundsätzlich keiner besonderen Form. Diese kann auch konkludent erfolgen (z. B. durch eine widerspruchslose Annahme) oder in den vertraglichen Rahmenvereinbarungen (z. B. AGB) geregelt werden.

► **Andere Vorschriften:** Die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach anderen Vorschriften (z. B. der E-Rechnungsverordnung des Bundes)

ist unabhängig von den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen zu beachten.

**Aufbewahrung:** Der strukturierte Teil einer E-Rechnung ist so aufzubewahren, dass dieser in seiner ursprünglichen Form vorliegt und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden. Eine maschinelle Auswertbarkeit durch das Finanzamt muss sichergestellt sein. Sofern in einem zusätzlich übersandten Dokument (z. B. Bildteil einer hybriden Rechnung) Aufzeichnungen enthalten sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, z. B. Buchungsvermerke, sind diese ebenfalls so aufzubewahren, dass diese in ihrer ursprünglichen Form vorliegen und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden.

Auch wenn die Finanzverwaltung mit diesen Regelungen schon viele Fallkonstellationen abgedeckt hat, werden sich nach dem Start der E-Rechnung ohne Zweifel neue Fragen auftun. Ob und wie schnell der Fiskus darauf reagiert ist jedoch ebenso unsicher wie der Zeitpunkt für den nächsten Schritt nach der Pflicht zur E-Rechnung, nämlich die Einführung der transaktionsbezogenen Meldepflicht von Umsätzen an das Finanzamt. Diese ist schließlich der eigentliche Grund für die neue Pflicht.



## KURZ NOTIERT: UNTERNEHMER / ARBEITGEBER &amp; ARBEITNEHMER / GMBH

**Pflicht zur E-Rechnung trifft auch Vereine**

Ab 2025 müssen Unternehmen in Deutschland E-Rechnungen ausstellen, wenn sie anderen Unternehmen Waren verkaufen oder Dienstleistungen erbringen. Diese neue Regel gilt auch für gemeinnützige Vereine, wenn sie an andere Unternehmen Dienstleistungen erbringen oder Produkte verkaufen. Das bedeutet, dass E-Rechnungen in allen Bereichen (auch Sphären genannt) eines Vereins erstellt werden müssen, in denen Waren oder Dienstleistungen verkauft werden. Betroffen können somit die Sphären der Zweckbetriebe, der Vermögensverwaltung oder der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sein. Natürlich gilt die Übergangsfrist bis Ende 2026 bzw. bei einem Vorjahresumsatz von weniger als 800.000 Euro bis Ende 2027 auch für Vereine. Dennoch lohnt es sich, frühzeitig Vorbereitungen für die neue Pflicht zu treffen. Denn Vereine müssen schon ab 2025 E-Rechnungen empfangen können, die den Sphären Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugeordnet werden können.

**Künstlersozialabgabe bleibt 2025 unverändert bei 5,0 %**

Vor allem während der Coronapandemie hat der Bund die Künstlersozialkasse erheblich bezuschusst und damit sichergestellt, dass die Künstlersozialabgabe während dieser Zeit unverändert bei relativ niedrigen 4,2 % gelegen hat. Nach fünf Jahren konstanter Beiträge stieg der Abgabesatz 2023 aber um 0,8 % auf nun 5,0 %.

Dieser Wert gilt ebenso 2024 und soll auch 2025 unverändert auf dem aktuellen Niveau von 5,0 % bleiben. Die Künstlersozialabgabe müssen alle Unternehmen abführen, die künstlerische und publizistische Leistungen verwerten. Bemessungsgrundlage für die Abgabe sind alle in einem Kalenderjahr an selbständige Künstler und Publizisten gezahlten Entgelte.

**Unbeabsichtigter Verbrauch der Steuervergünstigung bei Betriebsveräußerung**

Für den Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs oder einer Beteiligung an einer Gesellschaft kann der bisherige Inhaber einmal im Leben auf Antrag einen deutlich reduzierten Steuersatz in Anspruch nehmen, sofern er mindestens 55 Jahre alt oder dauerhaft berufsunfähig ist. Weil die Steuervergünstigung nur einmal im Leben genutzt werden kann, will der Antrag wohl überlegt sein. Gewährt das Finanzamt die Steuervergünstigung von sich aus, also ohne Antrag, gilt die Steuervergünstigung für spätere Veräußerungsgewinne dennoch als verbraucht, wie das Finanzgericht Hamburg bestätigt hat. Das gilt sogar dann, wenn das Finanzamt bei der eigenmächtigen Gewährung einen Betrag begünstigt hat, der eigentlich gar kein Veräußerungsgewinn im Sinn der Vorschrift ist. Die eigenmächtige Gewährung durch das Finanzamt mag zwar kurzfristig von Vorteil sein, aber langfristig kann dies zu einer bösen Überraschung führen, wenn später ein deutlich größerer Betrag als Veräußerungsgewinn erzielt wird, der dann nicht mehr ermäßigt besteuert wird. Eine Ausnahme lässt das Finanzgericht nur dann gelten,

wenn die rechtswidrige Gewährung der Vergünstigung für den Steuerzahler angesichts der geringen Höhe der Vergünstigung und des Fehlens eines Hinweises im Bescheid, dass das Finanzamt die Vergünstigung ohne den erforderlichen Antrag gewährt hat, nicht erkennbar ist. Im Streitfall war dies jedoch nicht der Fall, sodass die Kläger nun mit einem deutlichen Steuernachteil leben müssen.

**Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

Zur Abmilderung von Einkommensverlusten infolge des Klimawandels haben Land- und Forstwirte unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf eine Tarifiermäßigung bei der Einkommenssteuer, die zu einer Progressionsglättung innerhalb eines Dreijahreszeitraums führt. Der bisher letzte solche Dreijahreszeitraum endete 2022. Da sich die Situation der Land- und Forstwirtschaft nicht verbessert hat, wird die Tarifiermäßigung für zwei weitere Dreijahreszeiträume bis Ende 2028 verlängert. Eine entsprechende gesetzliche Regelung dafür war zunächst im Entwurf für das Jahressteuergesetz 2024 enthalten, wurde aber dann in ein eigenständiges Gesetz überführt, um die Regelung zügiger umsetzen zu können. Der Bundesrat hat am 27. September diesem „Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ zugestimmt, das damit in Kraft treten kann.

### Nachträgliche Betriebsausgaben nach unentgeltlicher Betriebsübertragung

Der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs, also dass das Betriebsvermögen am Ende eines Wirtschaftsjahres identisch ist mit dem Vermögen zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres, gilt im Fall einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auch für den neuen Betriebsinhaber. Unrichtige Bilanzansätze, die in die nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des vorherigen Betriebsinhabers eingeflossen sind, sind deshalb gegebenenfalls beim Betriebsübernehmer zu korrigieren, meint der Bundesfinanzhof. Er hat jedoch auch festgestellt, dass trotz dieses Grundsatzes im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers vorliegen können, wenn der bisherige Inhaber Aufwendungen trägt, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen. Der Bundesfinanzhof hat damit der Klägerin stattgegeben, die viele Jahre nach der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs an ihren Vater noch nachträglich Sozialbeiträge für die Zeit ihrer Inhaberschaft zahlen musste und diese nun als nachträgliche Betriebsausgaben steuerlich geltend machen kann.

### Keine rückwirkende Rechnungskorrektur bei Dreiecksgeschäft

Rechnungen können inzwischen in vielen Fällen rückwirkend korrigiert oder berichtigt werden, womit die ursprüngliche Umsatzsteuererklärung in der Regel unverändert bleiben kann und auf den betroffenen Unternehmer keine negativen Zinsfolgen zukommen, weil

Vorsteuerabzug oder Umsatzsteuerschuld erst mehrere Jahre später korrekt erfolgen. Bei Rechnungen über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte, in denen der Hinweis auf das Dreiecksgeschäft fehlt, sieht das aber anders aus. Der Bundesfinanzhof hat nämlich im Anschluss an ein Urteil des Europäischen Urteils in zwei Verfahren festgestellt, dass die nachträgliche Ergänzung der Rechnung um den Hinweis auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und die damit verbundene Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers keine Rückwirkung entfaltet. In solchen Fällen ist die ordnungsgemäße Rechnung nämlich nicht nur eine formelle, sondern auch eine materielle Voraussetzung der entsprechenden steuerlichen Regelungen, und als solche kann die Regelung erst mit der geänderten Rechnungsstellung wirksam werden.

### Steuerfreie Zuschläge für Bereitschaftsdienst

Der Arbeitgeber kann für Bereitschaftsdienste und Rufbereitschaften steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zahlen. In welchem Umfang diese Zuschläge für Bereitschaftsdienste außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit steuerfrei sind, richtet sich dabei nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Entgelt für den Bereitschaftsdienst. Der Bundesfinanzhof hat mit dieser Entscheidung seine Rechtsprechung geändert, die bisher die Steuerfreiheit abhängig vom Entgelt während der Bereitschaftsdienste machte. Weil das Gesetz aber während der Arbeitszeit, für die steuerfreie Zuschläge geleistet werden, keine konkret belastende Tätigkeit verlangt und als

einzigem Maßstab für die Höhe der Steuerfreiheit den Grundlohn nennt, sahen die Richter keinen Grund, an der einschränkenden Rechtsprechung festzuhalten. Dementsprechend ist die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zuschläge, dass sie zusätzlich zum Grundlohn gewährt werden. Ob für den Bereitschaftsdienst ein zusätzliches Entgelt gezahlt wird, oder ob dieser bereits mit dem Grundlohn abgegolten ist, macht dagegen für die Steuerfreiheit keinen Unterschied.

### Sachbezugswerte für 2025

Jedes Jahr erfolgt eine Anpassung der Sachbezugswerte. Diesmal werden die Werte an die Entwicklung der Verbraucherpreise vom Juli 2023 bis Juni 2024 angepasst. Die vorübergehend hohe Inflation macht sich nur noch bei den Mahlzeiten bemerkbar. Für eine freie Unterkunft beträgt der Anstieg 1,4 %, bei Mahlzeiten 6,4 %. Die Sachbezugswerte betragen 2025 bundeseinheitlich

- für freie Unterkunft monatlich 282 Euro (2024: 278 Euro) oder täglich 9,40 Euro;
- für unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten kalendertäglich 11,10 Euro, davon entfallen 2,30 Euro auf ein Frühstück und je 4,40 Euro auf ein Mittagessen oder Abendessen. Der monatliche Sachbezugswert beträgt 333 Euro (bisher 313 Euro; Frühstück 69 statt 65 Euro, Mittag- und Abendessen 132 statt 124 Euro).

### Beitragsbemessungsgrenzen steigen 2025 deutlich

Wegen der inflationsbedingt hohen Lohnabschlüsse im vergangenen Jahr war bereits länger absehbar, dass die Beitragsbemessungsgrenzen und andere

Sozialversicherungswerte im neuen Jahr deutlich steigen würden. Die den Werten für 2025 zugrundeliegende Lohnentwicklung im Jahr 2023 lag im Bundesdurchschnitt bei 6,44 %. Das sind über zwei Prozent mehr als noch im Jahr zuvor. Der Bundesrat hat im November die Sozialversicherungsrechengrößen-Verordnung 2025 beschlossen, die die neuen Beitragsbemessungsgrenzen festlegt. Nachdem die Rentenangleichung zwischen Ost- und Westdeutschland nun vollzogen ist, wird bei der Renten- und Arbeitslosenversicherung zum ersten Mal nicht mehr zwischen West- und Ostdeutschland unterschieden. Wie bisher schon bei der Krankenversicherung gelten die Werte damit bundeseinheitlich.

- Die Beitragsbemessungsgrenze in der Renten- und Arbeitslosenversicherung steigt um 6.000 Euro auf 96.600 Euro (8.050 Euro mtl.).
- In der knappschaftlichen Versicherung steigt die Bemessungsgrenze um 7.200 Euro auf 118.800 Euro (9.900 Euro mtl.).
- In der Kranken- und Pflegeversicherung steigt die Beitragsbemessungsgrenze um happige 4.050 Euro auf 66.150 Euro (5.512,50 Euro mtl.). Die Versicherungspflichtgrenze steigt sogar um 4.500 Euro, und liegt dann bei 73.800 Euro im Jahr (6.150,00 Euro mtl.).
- Die Bezugsgröße, die zum Beispiel für den Mindestbeitrag von freiwilligen Mitgliedern in der gesetzlichen Krankenversicherung relevant ist, erhöht sich um 2.520 Euro auf 44.940 Euro im Jahr (3.745 Euro mtl.).

### Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen

Die Tantiemen für einen GmbH-Geschäftsführer gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Allerdings hängt die Besteuerung davon ab, dass sie dem Geschäftsführer auch zugeflossen sind. Der Bundesfinanzhof musste sich nun mit einem Fall befassen, in dem die Tantiemen weder ausgezahlt noch von der GmbH bei der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt worden waren. Dennoch ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Zufluss aus, weil der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers einen Tantiemeanspruch vorsah. Der Bundesfinanzhof hat zunächst bestätigt, dass einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine GmbH unabhängig von einer tatsächlichen Auszahlung bereits bei Fälligkeit zufließen. Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben. Im Gegensatz zur entsprechenden Verwaltungsanweisung des Fiskus haben die Richter jedoch auch ausdrücklich festgestellt, dass Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zufließen. Das gilt auch dann, wenn eine entsprechende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen. Trotz dieses Urteils ist jeder Gesellschafter-Geschäftsführer gut beraten, den Verzicht auf eine Tantieme im Voraus ausdrücklich

zu regeln, denn andernfalls droht immer die Besteuerung als Arbeitslohn und Einordnung als verdeckte Einlage. Zudem gilt für den Anstellungsvertrag eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ein Durchführungsgebot: Werden die vertraglichen Regelungen nicht wie vereinbart durchgeführt, können die gesamten Bezüge des Geschäftsführers zu einer verdeckten Gewinnausschüttung umqualifiziert werden.

### Wegfall der Voraussetzungen für Teileinkünfteverfahren

Für die Erträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann unter bestimmten Voraussetzungen das Teileinkünfteverfahren anstelle der Abgeltungsteuer gewählt werden. Der Antrag auf das Teileinkünfteverfahren gilt - solange er nicht widerrufen wird - laut dem Gesetz auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneuert zu belegen sind. Der Bundesfinanzhof hat hier nochmals bestätigt, dass das Finanzamt das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen unterstellen muss, auch wenn diese in der Zwischenzeit weggefallen sein sollten, beispielsweise weil der Anteil an der Kapitalgesellschaft inzwischen reduziert oder verkauft wurde. Der Fiskus wollte die Regelung so verstanden wissen, dass das Finanzamt lediglich auf den ständigen Nachweis der Voraussetzungen verzichtet, aber das Teileinkünfteverfahren in einem späteren Kalenderjahr verweigern kann, wenn die Voraussetzungen inzwischen weggefallen sind. Dieser Auslegung hatte der Bundesfinanzhof schon in einem Urteil aus dem Dezember 2023

widersprochen und hält in zwei aktuellen Urteilen an seiner Rechtsauffassung fest. In einem der aktuellen Verfahren kann damit der

Kläger auch in den Jahren nach der Veräußerung des GmbH-Anteils noch Schuldzinsen für die Anschaffung des Anteils als nachträgliche

Werbungskosten im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens geltend machen.

## Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer

Mit der Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer ab dem November 2024 wird ein jahrelanges Projekt der Finanzverwaltung in die Tat umgesetzt.

Zur eindeutigen Identifizierung wird jedem wirtschaftlich Tätigen durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ab November 2024 stufenweise eine Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr.) zugeteilt. Die W-IdNr. ist schon seit Jahren in der Planung und soll für Betriebe ungefähr dieselbe Aufgabe erfüllen wie es die Steueridentifikationsnummer seit 2007 für natürliche Personen tut. An den bestehenden Nummernsystemen ändert sich durch die W-IdNr. nichts, sodass einem Unternehmer für steuerliche Zwecke künftig also bis zu vier Nummern gleichzeitig zugewiesen sind – neben der neuen W-IdNr. seine persönliche Steueridentifikationsnummer, die Steuernummer beim Finanzamt sowie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UStIdNr.).

Die Vergabe der W-IdNr. erfolgt automatisiert und elektronisch durch das BZSt. Jeder Betrieb und Unternehmer erhält diese ohne Antrag entweder durch öffentliche Mitteilung oder elektronisch über das ELSTER-Benutzerkonto. Auch wenn mittelfristig alle wirtschaftlich Tätigen eine W-IdNr. erhalten sollen, wird diese im ersten Schritt nur an Unternehmer vergeben, die gesetzlich zum Abführen von Umsatzsteuer verpflichtet oder umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer sind. Wer nicht zu diesen beiden Gruppen gehört, erhält nach derzeitiger Planung die W-IdNr. ab dem 3. Quartal 2025.

Viele Unternehmen werden in dieser ersten Phase jedoch keine individuelle Mitteilung erhalten, denn per öffentlicher Mitteilung im Bundessteuerblatt hat das BZSt darüber informiert,



dass alle Unternehmen, die bis zum 30. November 2024 bereits eine UStIdNr. erhalten haben, ab dem 3. Dezember 2024 die UStIdNr. zugleich als W-IdNr. verwenden sollen. Auch wenn sich die W-IdNr. vom Aufbau her an der UStIdNr. orientiert, ist die UStIdNr. allein jedoch noch keine vollständige W-IdNr. Denn neben dem Länderkürzel „DE“ und einer neunstelligen Ziffernfolge besteht die W-IdNr. zusätzlich aus einem fünfstelligen Unterscheidungsmerkmal. Dabei ist jedes vergebene Unterscheidungsmerkmal mit einer Steuernummer verknüpft, mit welcher der Betrieb oder die Betriebsstätte beim zuständigen Finanzamt geführt wird.

In der ersten Stufe der Vergabe wird allen wirtschaftlich Tätigen das Unterscheidungsmerkmal „00001“ zugeordnet. Werden mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt, vergibt das BZSt dafür weitere Unterscheidungsmerkmale ab 2026. Vorerst hat jede vollständige W-IdNr. also das Format „DE123456789-00001“, wobei der erste Teil der UStIdNr. oder der vom BZSt mitgeteilten W-IdNr. entspricht.

Auch wenn sich die W-IdNr. beim Aufbau und bei der Vergabe an die UStIdNr. anlehnt, ersetzt sie diese nicht. Während die UStIdNr. für grenzüberschreitende Geschäfte in der EU genutzt wird, dient die W-IdNr. für steuerliche und wirtschaftliche Zwecke im Inland. Die gesonderte Beantragung der UStIdNr. ist trotz Vergabe der W-IdNr. wie bisher erforderlich, sobald grenzüberschreitende Geschäfte geplant sind.

Wer bereits eine UStIdNr. beantragt hat, kann ab Dezember 2024 eine erneute Mitteilung der W-

IdNr. beim BZSt beantragen, falls die UStIdNr. nicht mehr vorliegt oder unklar ist, ob diese noch gültig ist. Die Steuernummer bleibt auch nach Einführung der W-IdNr. in ihrer Funktion bestehen und ist auf den steuerlichen Vordrucken wie bisher zu verwenden. Die elektronischen Steuererklärungsvordrucke werden nach und nach um die Angabe der W-IdNr. erweitert. Da die W-IdNr. stufenweise vergeben wird, ist die Angabe der W-IdNr. und des Unterscheidungsmerkmals in den elektronischen Vordrucken jedoch vorerst bis zum 31. Dezember 2026 nicht verpflichtend. Auch wenn noch eine weitere Identifikationsnummer zunächst nach noch mehr Bürokratie

klings, soll die W-IdNr. langfristig zur Digitalisierung und Entbürokratisierung der Steuerverwaltung und zu einer bundesweiten behördenübergreifenden Kommunikation beitragen. Die W-IdNr. bleibt für die Dauer der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit – unabhängig von etwaigen Unterbrechungen – bestehen und ändert sich auch bei Änderungen der Stammdaten (zum Beispiel Wohnadresse, Ort der Geschäftsleitung, Familienstand, Geschlecht, Namensänderung) nicht. Die W-IdNr. gilt gleichzeitig auch als bundeseinheitliche Wirtschaftsnummer nach dem Unternehmensbasisdatenregistergesetz.

## KURZ NOTIERT: IMMOBILIENEIGENTÜMER

### Steuerermäßigung für eine energetische Maßnahme

Für energetische Maßnahmen an einem selbstgenutzten Gebäude gewährt der Fiskus eine Steuerermäßigung. Diese setzt aber voraus, dass nicht nur die Arbeiten abgeschlossen sind, sondern auch der Rechnungsbetrag vollständig auf das Konto des beauftragten Handwerksbetriebs gezahlt worden ist. Der Bundesfinanzhof hat nämlich klargestellt, dass der Abschluss einer energetischen Maßnahme nicht bereits mit deren Fertigstellung, sondern erst mit der vollständigen Zahlung des Rechnungsbetrags vorliegt. Im Streitfall hatte der Kläger mit dem Handwerksbetrieb eine Ratenzahlung für die Installationskosten einer neuen Heizungsanlage vereinbart. Die Steuerermäßigung kann er nun erst drei Jahre später als geplant in Anspruch nehmen, weil erst dann die Schlussrate gezahlt sein wird.

### Transparenzregister für Grundsteuerhebesätze

Mehrere Bundesländer haben ein Transparenzregister mit aufkommensneutralen Hebesatzempfehlungen für die Kommunen zur Grundsteuerreform veröffentlicht. In dem Transparenzregister sind die Hebesätze ausgewiesen, die die einzelne Kommune festsetzen müsste, damit ihr Grundsteueraufkommen voraussichtlich für das Jahr 2025 im Vergleich zum Jahr 2024 reformbedingt nicht steigt oder sinkt. Ein zentrales Versprechen im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform war nämlich, dass die Kommunen die Reform nicht nutzen werden, um ein deutlich höheres Steueraufkommen aus der Grundsteuer zu erzielen, sondern den neuen Hebesatz so wählen werden, dass das Grundsteueraufkommen stabil bleibt. Verbindlich sind die Angaben in dem Transparenzregister nicht, aber wer über Grundbesitz verfügt, kann sich anhand des Registers schon einen Eindruck von der ungefähren zukünftigen Höhe der Grundsteuer ab 2025 verschaffen, sofern die

jeweilige Kommune dem Versprechen treu bleibt und vom Hebesatz im Transparenzregister nicht wesentlich nach oben abweicht. Für die Berechnung der zukünftig zu zahlenden Grundsteuer wird der vom Finanzamt festgesetzte neue Grundsteuermessbetrag mit dem neuen Hebesatz der Stadt oder Gemeinde multipliziert. Das Ergebnis ist die ab 2025 zu zahlende Grundsteuer, deren tatsächliche Höhe die Immobilienbesitzer aber erst erfahren, wenn die Kommunen Anfang 2025 die neuen Grundsteuerbescheide versenden.

### Baden-Württemberger Grundsteuer ist verfassungskonform

In zwei Musterverfahren hat das Finanzgericht Baden-Württemberg das Landesmodell für die Grundsteuer B, also die Grundsteuer für Grundstücke, die nicht der Land- und Forstwirtschaft dienen, als verfassungsgemäß eingestuft. Nach Auffassung des Gerichts ist es mit dem Gleichheitssatz vereinbar, dass das Land entgegen der

bisherigen Regelung und den diversen anderen Neuregelungen die Grundsteuer ausschließlich auf den Grund und Boden erhebt, ohne dabei Gebäude zu berücksichtigen. Dabei beruft sich das Gericht auf den weiten Spielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstands.

Der mit der pauschalen Bewertung des Bodenrichtwerts angestrebte Wertkorridor von plus oder minus 30 % des tatsächlichen Verkehrswerts ist aufgrund des andernfalls unverhältnismäßigen Aufwands bei der individuellen Bewertung jedes

einzelnen Grundstücks ebenfalls verfassungsrechtlich hinnehmbar, zumal der Eigentümer durch Gutachten einen abweichenden Verkehrswert nachweisen kann. Auch die Tatsache, dass die konkrete Höhe der neuen Grundsteuer noch gar nicht feststeht, bis die Kommunen ihre Hebesätze für 2025 festgelegt haben, sieht das Gericht als hinnehmbar an, weil das öffentliche Interesse an der vom Bundesverfassungsgericht angeordneten Reform der Grundsteuer das Interesse der Grundstückseigentümer an der Vorhersehbarkeit der

Grundsteuerlast während des Übergangszeitraums überwiege. Gegen die Urteile des Finanzgerichts kann Revision eingelegt werden, womit als nächstes der Bundesfinanzhof über das Landesmodell in Baden-Württemberg entscheiden müsste. Auch wenn es die Immobilieneigentümer im Ländle nicht unbedingt glücklich macht, ist mit diesen Urteilen die Wahrscheinlichkeit, das neue Grundsteuermodell zu Fall zu bringen, um ein ganzes Stück geschrumpft.

Vielen Dank für Ihr Interesse an dieser Ausgabe! Falls Sie zu einem Thema Bedarf an einer Beratung haben, wenden Sie sich bitte an uns oder vereinbaren Sie bitte einen Beratungstermin. Bis zur nächsten Ausgabe wünschen wir Ihnen viel Erfolg und stehen bei Fragen gerne zu Ihrer Verfügung.

Beste Grüße



Steffen Bubser

Freudenstädter Straße 56  
72202 Nagold  
Fon +49 7452 970862-1  
Fax +49 7452 970862-9  
Mobil +49 176 82380922  
Mail [steffen.bubser@kanzlei-bubser.de](mailto:steffen.bubser@kanzlei-bubser.de)  
[www.kanzlei-bubser.de](http://www.kanzlei-bubser.de)

