



**Schiff-Martini & Cie. GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Amelia-Mary-Earhart-Straße 8  
D-60549 Frankfurt/Main  
Phone +49-(0) 69-63 15 64-0  
[www.schiffmartini.com](http://www.schiffmartini.com) | [info@schiffmartini.com](mailto:info@schiffmartini.com)

11. September 2024/ AnH  
Info-2024

## **Mandanten-Rundschreiben 6 | 2024** (September 2024)

**Entlastungen bei der Einkommensteuer • Verbesserung der Abschreibungsbedingungen • Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Faktorverfahren • Umsatzsteuer: Einführung der E-Rechnung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

vorgelegt wurden Regierungsentwürfe zu mehreren steuerlichen Gesetzesvorhaben. Insbesondere soll der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer angepasst werden, was alle Stpfl. entlasten wird. Auch sollen erste steuerliche Maßnahmen der sogenannten „Wachstumsinitiative“ umgesetzt werden.

In einer Sonderbeilage geben wir Hinweise zur verpflichtenden Einführung der E-Rechnung beginnend ab dem 1.1.2025 im B2B-Bereich. In der Praxis bedarf dies jetzt bereits der Vorbereitung.

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Gesetzentwurf zu Entlastungen bei der Einkommensteuer – Grundfreibetrag und Kindergeld
- 2 Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Ab 2030 nur noch nach dem Faktorverfahren
- 3 Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben: Kein unbeschränkter Abzug von Beiträgen zur privaten Krankenversicherung bei Gewährleistung der Basisversorgung bereits durch die GKV
- 4 Erweiterung des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke um die Wohngemeinnützigkeit

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten
- 6 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2024
- 7 Inländische Steuerpflicht von EU-Geldern im Rahmen von Frontex-Einsätzen
- 8 Zuschlag zur Erwerbsminderungsrente

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 9 Erste steuerliche Maßnahmen der „Wachstumsinitiative“ auf den Weg gebracht
- 10 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 1.11.2024 beginnen
- 11 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen
- 12 Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung für Altersfreizeit
- 13 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Besondere Aufzeichnungspflichten
- 14 Anhebung der Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke auf 50 € – Auswirkungen auch bei der Umsatzsteuer
- 15 EuGH: (Weiterhin) keine Steuerbarkeit von Innenleistungen bei Organschaft
- 16 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: Schulden beim 90 %-Einstiegstest

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 17 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb für einen Mitunternehmer
- 18 Personengesellschaft: Nachträgliche Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft
- 19 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen bei doppelstöckigen Personengesellschaften

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 20 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 21 Grundsteuer: Erste Musterklage in Ostdeutschland eingereicht
- 22 Grundsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im sog. Bundesmodell in bestimmten Fällen möglich
- 23 Möglichkeit der Stundung der Erbschaftsteuer auf Wohnimmobilien

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 24 Veranlagungszeitraumbezogene Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG
- 25 Steuerliche Geltendmachung des negativen Einlagenkontos eines stillen Gesellschafters bei einer GmbH bei Ausscheiden des stillen Gesellschafters
- 26 Ermittlung der Kostenmiete beim Vorliegen einer vGA auf Grund der Überlassung einer Immobilie an den Mehrheitsgesellschafter
- 27 vGA: Keine nachteilige Änderung der bereits verjährten Einkommensteuerfestsetzung des Gesellschafters nach § 32a KStG
- 28 Zufluss nicht aus gezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

---

**Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1.1.2025 – Hinweise der Finanzverwaltung und Handlungsempfehlungen**

---

- 29 Einführung der E-Rechnungspflicht im B2B-Geschäft
- 30 Definition des Rechnungsbegriffs im Umsatzsteuergesetz – E-Rechnung als neuer Rechnungsstandard
- 31 In welchen Fällen besteht die Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung?
- 32 Zeitliche Anwendung der Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung
- 33 Konsequenzen für Rechnungsempfänger
- 34 Besonderheiten bei einzelnen Sachverhalten

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

**1 Gesetzentwurf zu Entlastungen bei der Einkommensteuer – Grundfreibetrag und Kindergeld**

Das Bundeskabinett hat zwei Gesetzentwürfe beschlossen, die die bereits angekündigten Entlastungen insbesondere beim Einkommensteuertarif vorsehen. Nach den nun beschlossenen Entwürfen sollen die Entlastungen bereits für 2024 eingreifen. Im Einzelnen ist Folgendes vorgesehen:

	aktuell	neu für 2024 (Entwurf)	ab 1.1.2025 (Entwurf)	ab 1.1.2026 (Entwurf)
Kinderfreibetrag (je Stpfl. – bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten verdoppeln sich die Beträge)	3 192 €	3 306 €	3 336 €	3 414 €
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	11 604 €	11 784 €	12 084 €	12 336 €
Einsetzen des linearen Einkommensteuersatzes von 42 %	66 761 €	66 761 €	68 430 €	69 799 €
Kindergeld	250 €	(unverändert)	255 €	259 €

Weiterhin sollen die Grenzbeträge für das Einsetzen des Solidaritätszuschlages erhöht werden, so dass der Kreis der Stpfl., die nicht vom Solidaritätszuschlag betroffen sind, noch weiter steigen wird bzw. keine weiteren Stpfl. lediglich auf Grund inflationsbedingter Einkommenssteigerungen vom Solidaritätszuschlag erfasst werden.

Die für 2024 vorgesehenen Änderungen (welche allerdings noch des Beschlusses durch Bundestag und Bundesrat bedürfen) sollen beim Lohnsteuerabzug erstmals für die **Lohnabrechnung Dezember 2024** gelten. Damit wird vermieden, dass mit Inkrafttreten des Gesetzes sämtliche bereits erstellten Lohnabrechnungen für 2024 korrigiert werden müssen. Die Lohnabrechnungen Januar 2024 bis November 2024 bleiben also unverändert. Die lohnsteuerliche Berücksichtigung der steuerlichen Entlastung für 2024 erfolgt vielmehr insgesamt bei der Lohn-, Gehalts- bzw. Bezügeabrechnung für Dezember 2024.

Außerhalb des Lohnsteuerabzugs profitieren die Stpfl. von dieser Änderung für 2024 erst bei der Einkommensteueranmeldung für 2024 oder bei einer nach Verabschiedung des Gesetzes erfolgenden Anpassung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer 2024.

**Hinweis:**

Abzuwarten bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens, so dass es noch zu Änderungen kommen kann. Insbesondere werden insoweit die für den Herbst zu erwartenden Zahlen des 15. Existenzminimumberichts einzuarbeiten sein, soweit diese von den aktuell angesetzten Werten abweichen.

## 2 Lohnsteuerabzug bei Ehegatten: Ab 2030 nur noch nach dem Faktorverfahren

Aktuell werden Ehegatten bzw. eingetragene Lebenspartner beim Lohnsteuerabzug vielfach nach der **Steuerklassenkombination III / V** besteuert. Hierbei wird regelmäßig der Ehegatte, der den deutlich höheren Lohn erzielt, der Steuerklasse III zugeordnet, wodurch sich die Belastung durch die Lohnsteuer deutlich reduziert. Im Umkehrschluss hat dies zur Folge, dass der Lohnsteuerabzug bei dem anderen Ehegatten, dem die Steuerklasse V zugeordnet ist, sehr hoch ausfällt. Die Gesamtbelastung der Ehegatten kann ggf. in der späteren Einkommensteuerveranlagung korrigiert werden. Zu beachten ist auch, dass eine Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung besteht, wenn beide Ehegatten/Lebenspartner Arbeitslohn beziehen und beim Lohnsteuerabzug eines Ehegatten/Lebenspartners die Steuerklasse V Anwendung findet.

Konkret wird bei der für dieses Verfahren erforderlichen Ermittlung der „Gesamtlohnsteuer“ unterstellt, dass der Arbeitslohn des Ehegatten/Lebenspartners mit Steuerklasse III 60 % und der Arbeitslohn des Ehegatten/Lebenspartners mit Steuerklasse V 40 % des gesamten Arbeitslohns beider Ehegatten/Lebenspartner ausmacht. Weil der Grundfreibetrag beider Ehegatten/Lebenspartner bei der Bemessung der Lohnsteuer für den Ehegatten/Lebenspartner mit der Steuerklasse III steuermindernd berücksichtigt wird (doppelter Grundfreibetrag), ist der Lohnsteuerabzug des Ehegatten/Lebenspartners mit der Steuerklasse V verhältnismäßig hoch. Der Ehegatte/Lebenspartner mit der Steuerklasse V zahlt während des laufenden Jahres einen Teil der Steuer mit, die auf den anderen Ehegatten/Lebenspartner entfällt.

Beim **Faktorverfahren** hingegen bildet das Finanzamt als Lohnsteuerabzugsmerkmal jeweils die Steuerklasse IV i.V.m. einem Faktor. Der Faktor wird aus der voraussichtlichen Einkommensteuer für beide Ehegatten/Lebenspartner bei Anwendung des Splittingverfahrens unter Berücksichtigung der für Arbeitnehmer relevanten Abzugsbeträge und der Summe der voraussichtlichen Lohnsteuer bei Anwendung der Steuerklasse IV für jeden Ehegatten/Lebenspartner ermittelt. Der Arbeitgeber wendet für die Einbehaltung der Lohnsteuer die Steuerklasse IV und den Faktor an. Im Ergebnis wird bei Anwendung des Faktorverfahrens die gemeinsame Einkommensteuer der Ehegatten beim Lohnsteuerabzug nahezu exakt abgebildet.

**Ab dem 1.1.2030** soll bei Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartnern der Lohnsteuerabzug generell nach Faktorverfahren erfolgen. Damit soll für jeden Ehegatten, jede Lebenspartnerin oder jeden Lebenspartner die steuermindernde Wirkung des Splittingverfahrens bereits beim monatlichen Lohnsteuerabzug für den eigenen Arbeitslohn berücksichtigt, die höhere Besteuerung in der Steuerklasse V vermieden sowie eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuerbelastung anhand der in der Ehe/Lebenspartnerschaft gemeinsam bezogenen Arbeitslöhne erreicht werden. Durch die weitgehende Digitalisierung und Automatisierung soll das bisherige Verfahren deutlich vereinfacht werden. Die zusätzliche Erweiterung des neuen Faktorverfahrens um die sog. Alleinverdiener-Ehen/-Lebenspartnerschaften macht es zudem möglich, künftig alle familiären Konstellationen im Lohnsteuerabzugsverfahren hinreichend abzubilden.

### Hinweis:

Diese vorgesehene Änderung betrifft nur den Lohnsteuerabzug bei Ehegatten/Lebenspartnern. Unverändert bleibt die Möglichkeit der Anwendung des **Splittingverfahrens** bei der Veranlagung zur Einkommensteuer mit allen damit verbundenen Vorteilen.

Konkret sollen zukünftig die bei den einzelnen Ehegatten zu berücksichtigenden Faktoren zur Anwendung des Lohnsteuerabzugs automatisch ermittelt werden. Der **neue automatisierte Faktor** soll zukünftig jeweils zum 1.4. eines Kalenderjahres anhand der Daten gebildet werden, die sich aus den für das vorangegangene Kalenderjahr übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen ergeben. Dies erfolgt automatisiert durch die FinVerw und der Arbeitgeber kann diesen Faktor entsprechend abrufen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen. Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung, Hinterbliebene und Pflegepersonen, die als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal vom Wohnsitzfinanzamt gebildet wurden, sind für die jeweilige Geltungsdauer des Pauschbetrags bei der Bildung des Faktors ebenfalls mit zu berücksichtigen. Unverändert werden Frei- und Hinzurechnungsbeträge (z.B. erhöhte Werbungskosten) auch dann im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt, wenn die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer die Steuerklasse IV mit Faktor gewählt haben und entsprechendes beantragt haben.

Der Übergang von dem jetzigen Lohnsteuerabzug nach den Steuerklassen III/IV zum neuen Faktorverfahren soll automatisch erfolgen. Nach den Plänen soll das Bundeszentralamt für Steuern in allen Fällen, in denen zum 30.9.2029 bei Ehegatten, Lebenspartnerinnen und Lebenspartnern die Steuerklassenkombination III/V für den Lohnsteuerabzug angewendet wird, automatisiert zum 1.10.2029 einen Faktor bilden, der sich anhand der Daten ergibt, die spätestens zum 28.2.2029 vom jeweiligen Arbeitgeber mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für das erste Dienstverhältnis an die FinVerw übermittelt worden sind.

**Hinweis:**

Zunächst bleibt der Gang des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten, ob diese Pläne auch tatsächlich so beschlossen werden. Bis zum Übergang auf das neue Verfahren bleibt noch Zeit. Insoweit können sich die Ehegatten/Lebenspartner entsprechend der jeweiligen Arbeitskonstellation hierauf rechtzeitig einstellen.

**3 Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben: Kein unbeschränkter Abzug von Beiträgen zur privaten Krankenversicherung bei Gewährleistung der Basisversorgung bereits durch die GKV**

In der gesetzlichen Krankenversicherung werden im Standardfall anfallende Sach- und Dienstleistungen nach dem sog. Leistungskatalog (Regelleistungen) übernommen. Die Abrechnung der Ärzte usw. erfolgt dann unmittelbar mit der Krankenkasse. Alternativ können Versicherte auch die Kostenerstattung wählen. Dann können die Versicherten bei den Leistungserbringern des Gesundheitswesens als Privatpatienten auftreten. Allerdings werden auch dann von der gesetzlichen Krankenkasse nur die Regelleistungen erstattet, so dass höhere Kosten von dem Versicherten selbst zu tragen sind. Dieses Kostenrisiko kann dann über eine private Zusatzversicherung abgedeckt werden.

Aufwendungen für die Krankenversicherung sind im Grundsatz als Sonderausgaben abzugsfähig. Der BFH bestätigt nun aber mit Beschluss v. 17.7.2024 (Az. X B 104/23), dass bei Wahl der Kostenerstattung die Kosten der privaten Zusatzversicherung nicht der Höhe nach unbeschränkt als Sonderausgaben abgezogen werden können. Insoweit ist zu beachten, dass **nur** die Kosten für die gesetzliche Basisversorgung der Krankenversicherung unbeschränkt abgezogen werden können. Der Gesetzgeber sehe hierbei als Basisversorgung das sozialhilfgleiche Versorgungsniveau an, welches durch die gesetzliche Krankenversicherung gewährleistet werde. Kosten für eine darüber hinausgehende Absicherung können dagegen nur dann geltend gemacht werden, wenn bestimmte gesetzliche Höchstbeträge nicht bereits durch die Basisabsicherung ausgeschöpft werden. Die Höchstbeträge betragen, in Abhängigkeit der erzielten Einkünfte, 2 800 € (z.B. Gewerbetreibende und Freiberufler) bzw. 1 900 € (z.B. Arbeitnehmer und Rentner – bei denen der Arbeitgeber bzw. die Rentenkasse einen Teil der Beiträge trägt).

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass je nach gewähltem Versicherungsmodell nicht stets sämtliche Kosten der Krankenversicherung steuerlich geltend gemacht werden können. Die steuerliche Abziehbarkeit der Beiträge richtet sich vielmehr nur nach dem Mindestaufwand in dem jeweiligen Versicherungssystem. Dies ist somit als ein Aspekt bei der Entscheidung des Absicherungsmodells zu berücksichtigen.

Vorliegend war der Stpfl. in der gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert. Ihm wäre es grundsätzlich möglich gewesen, den gewünschten Privatversicherungsschutz durch Beendigung seiner Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung und Abschluss von Vollversicherungen für sich und seine Familienangehörigen in der privaten Krankenversicherung zu erreichen. In diesem Fall wären die Beitragsanteile zur Deckung des Regelbedarfs (also nur, soweit die Beiträge die Basisabsicherung betreffen, die auch in der gesetzlichen Krankenversicherung abgedeckt ist), aber ohne Begrenzung auf einen Höchstbetrag abziehbar gewesen.

**4 Erweiterung des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke um die Wohngemeinnützigkeit**

Der Katalog der gemeinnützigen Zwecke soll mit dem Jahressteuergesetz 2024 mit Wirkung ab dem 1.1.2025 um die Wohngemeinnützigkeit erweitert werden. Damit können gemeinnützige Körperschaften, welche grds. von der Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit sind, den Zweck verfolgen, vergünstigten Wohnraum an hilfsbedürftige Personen zu überlassen. Insofern ist diese Vermietung als ideelle Zweckverwirklichung anzusehen. Potenziell entstehende Verluste können damit mit anderen Einnahmen aus dem ideellen Bereich – so z.B. auch steuerbegünstigte Zuwendungen – ausgeglichen werden.

Bezahlbares Wohnen soll insbesondere für Personen mit geringem Einkommen durch steuerbegünstigte Körperschaften ermöglicht werden. Eine starre Grenze, um wie viel sich die Miete von der marktüblichen Miete unterscheiden muss, wird nicht gesetzlich implementiert. Jedenfalls muss die Miete aber **unter der marktüblichen Miete** angesetzt werden, da anderenfalls keine Unterstützungsleistung der jeweiligen Körperschaft vorläge. Ob die Miete unter der marktüblichen Miete liegt, muss nur zu Beginn des Mietverhältnisses und bei Mieterhöhungen geprüft werden.

Die Vermietung muss an **hilfsbedürftige Personen** erfolgen. Hilfsbedürftig in diesem Sinne ist eine Person, deren Einkommensbezüge nicht höher sind als das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII – aktuell 563 € –; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Fünffachen das Sechsfache des Regelsatzes. Die Voraussetzungen der Hilfebedürftigkeit müssen nur zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses nachgewiesen werden. Wenn eine Mietpartei auszieht, müssen bei der neuen Mietpartei zu Mietbeginn wieder diese Voraussetzungen erfüllt sein. Die Körperschaft sowie die FinVerw müssen also nicht in einem regelmäßigen Turnus das Vorliegen der Voraussetzungen der Hilfebedürftigkeit prüfen. Mögliche Fehlbelegungen im Laufe eines Mietverhältnisses durch eine Verbesserung der Einkommenssituation der Mieter sind zulässig.

**Hinweis:**

Soweit eine steuerbegünstigte Körperschaft Wohnraum nicht vergünstigt oder nicht an eine begünstigte Person überlässt, dient diese Vermietung nicht mehr der ideellen Zweckverwirklichung. Diese Tätigkeit ist nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze als steuerfreie Vermögensverwaltung einzuordnen. Dies führt regelmäßig nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Damit diese Körperschaft aber als gemeinnützig anerkannt werden kann, muss in anderer Weise ein satzungsmäßiger gemeinnütziger Zweck verwirklicht werden. Auch darf aus einer solchen, der Vermögensverwaltung zuzuordnenden Vermietung im Grundsatz kein Verlust erwirtschaftet werden.

**Handlungsempfehlung:**

Bestehende gemeinnützige Körperschaften können diese Tätigkeit ab 2025 aufnehmen, was dann eine Änderung der Satzung voraussetzt. Möglich ist ab 2025 dann auch die Errichtung von gemeinnützigen Körperschaften, die ausschließlich diesen Zweck der Wohngemeinnützigkeit verfolgen. Abzuwarten bleibt allerdings noch der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 5 Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten

In einer große Breitenwirkung entfaltenden Entscheidung v. 11.4.2024 (Az. VI R 1/22) hat der BFH festgestellt, dass

- die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienste, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit erbracht und gesondert vergütet werden, sich nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt bemisst.
- Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer für die zuschlagsbewehrte Tätigkeit neben den Erschwerniszuschlägen einen Anspruch auf Grundlohn hat.

Damit weicht das Gericht ausdrücklich von seiner früheren Rechtsprechung (Urteil v. 27.8.2002, Az. VI R 64/96) ab.

Im Streitfall betreibt die Stpfl. eine Förderschule mit angeschlossenem Internat für Kinder und Jugendliche mit Beeinträchtigungen. Die in Wohngruppen lebenden Kinder und Jugendlichen werden von den Mitarbeitern auch in der Nacht betreut. Die Arbeitsentgelte waren im Wesentlichen wie folgt geregelt:

- Die wöchentliche regelmäßige Arbeitszeit des Betreuungspersonals betrug im Streitzeitraum bei Vollzeitbeschäftigung durchschnittlich 39 Stunden. Die regelmäßigen monatlichen Dienstbezüge setzten sich aus der monatlichen Regelvergütung, dem sogenannten Tabellenentgelt, der Kinderzulage und den sonstigen Zulagen zusammen. Die Zeit der nächtlichen Beaufsichtigung wurde gem. den arbeitsvertraglichen Regelungen als Bereitschaftsdienst behandelt.
- Nach den arbeitsvertraglichen Regelungen wurde die Bereitschaftsdienstzeit zum Zwecke der Entgeltberechnung faktorisiert und nur zu 25 % als Arbeitszeit entgolten. Daneben erhielten die Mitarbeiter für den Bereitschaftsdienst in den Nachtstunden je tatsächlich geleisteter Stunde einen Zeitzuschlag i.H.v. 15 % des auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelts.
- Das den Mitarbeitern danach zustehende Bereitschaftsdienstentgelt buchte die Stpfl., soweit die faktorisierte Arbeitszeit entgolten wurde, unter der Lohnart 100 und versteuerte diesen Lohn regulär. Den Zeitzuschlag für die Zeit von 0:00 Uhr bis 6:00 Uhr zahlte sie steuerfrei aus, führte hierüber entsprechende Aufzeichnungen und buchte diesen als Lohnart 120 gesondert.

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, die den Beschäftigten gezahlten Zuschläge hätten über den im Gesetz genannten Höchstgrenzen gelegen und seien insoweit zu Unrecht steuerfrei ausgezahlt worden. Als Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge und damit als Grundlohn i.S.d. Berechnung der höchstzulässigen Beträge sei nicht das Tabellenentgelt, sondern lediglich das Entgelt für den Bereitschaftsdienst anzusetzen.

Der BFH bestätigt nun aber die Steuerfreiheit der streitigen Nachtarbeitszuschläge. Die Steuerfreiheit der streitigen Nachtarbeitszuschläge sei zu Recht nach den regelmäßigen monatlichen Dienstbezügen der Beschäftigten (Grundlohn) und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt bemessen.

Hintergrund ist, dass die Steuerfreiheit von solchen Zuschlägen an folgende Voraussetzungen geknüpft ist:

- Nach der gesetzlichen Regelung sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie die im Gesetz genannten Grenzen des Grundlohns nicht übersteigen. Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 € anzusetzen. Grundlohn (laufender Arbeitslohn) steht dem Arbeitnehmer zu, wenn er diesem bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum auf Grund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geschuldet wird. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge ohne Belang.
- Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist weiter, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn geleistet werden; sie dürfen nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass in dem Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist. Es muss sich bei den Zuschlägen objektiv um ein zusätzlich (zum Grundlohn) geschuldetes Arbeitsentgelt für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handeln.
- Darüber hinaus muss die Zahlung des Zuschlags zweckbestimmt erfolgen. Die Steuerbefreiung setzt dementsprechend voraus, dass die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind. Hierzu zählt jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers. Ohne Bedeutung ist hingegen die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz. Die Herausnahme bestimmter Zeiten aus der Arbeitszeit im Sinne des gesetzlichen Arbeitszeitschutzrechts schließt es folglich nicht aus, die zu diesen Zeiten vom Arbeitnehmer de facto erbrachten Arbeitsleistungen als tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu qualifizieren.
- Zudem erfordert die Steuerfreiheit der Zuschläge grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit.

Nach diesen Maßstäben waren im Streitfall die Zuschläge steuerfrei zu belassen. Die Stpfl. hat die steuerfrei belassenen Nachtarbeitszuschläge neben dem Grundlohn (zusätzlich) geleistet. Auch steht der Steuerfreiheit der Zuschläge nicht entgegen, dass die Mitarbeiter der Stpfl. während ihrer Bereitschaftsdienste keinen Anspruch auf Grundlohn hatten, sondern diese Tätigkeit mit dem Bereitschaftsdienstentgelt „gesondert“ vergütet wurde. Die Höhe der Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge ist nicht nach dem (anteilig) für den Bereitschaftsdienst gezahlten Bereitschaftsdienstentgelt, sondern nach dem vollen auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelt zu bemessen. Denn nur das Tabellenentgelt ist der Grundlohn i.S. dieser Vorschrift und damit die maßgebliche Größe, nach der die Steuerfreiheit der Zuschläge der Höhe nach zu berechnen ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Diese Entscheidung dürfte in der Praxis vielfach zur Anwendung kommen. Insoweit sind die Abrechnungen im Einzelfall zu überprüfen und ggf. anzupassen.

## 6 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2024

Ab 1.7.2024 gelten höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen. Die Pfändungsfreigrenzen sollen sicherstellen, dass der Schuldner auch bei einer Pfändung seines Arbeitseinkommens sein Existenzminimum sichern und die gesetzlichen Unterhaltspflichten erfüllen kann. Die Höhe der Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen wird jeweils zum 1.7. eines jeden zweiten Jahres an die Entwicklung des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst.

Ab dem 1.7.2024 beträgt der monatlich unpfändbare Grundbetrag 1 491,28 € (bisher: 1 402,28 €). Dieser Betrag erhöht sich, wenn gesetzliche Unterhaltspflichten zu erfüllen sind, um monatlich 561,43 € (bisher: 527,76 €) für die erste und um monatlich jeweils weitere 312,78 € (bisher: 294,02 €) für die zweite bis fünfte Person. Übersteigt das Arbeitseinkommen den so ermittelten pfändungsfreien Betrag, verbleibt dem Schuldner vom Mehrbetrag bis zu einer Obergrenze ebenfalls ein bestimmter Anteil.

### Hinweis:

Von Arbeitgebern sind in einschlägigen Fällen also ab Juli 2024 die erhöhten Pfändungsfreigrenzen bei der Lohnabrechnung und -auszahlung zu berücksichtigen.

## 7 Inländische Steuerpflicht von EU-Geldern im Rahmen von Frontex-Einsätzen

Im Streit stand die Steuerpflicht von Zahlungen der Europäischen Union, die an einen Polizeibeamten mit Wohnsitz im Inland für dessen Tätigkeit im Rahmen von Frontex-Einsätzen in Griechenland gezahlt wurden. Im Wege einer Abordnung an die Bundespolizei wurde er im Rahmen eines Frontex-Einsatzes zur Unterstützung der griechischen Küstenwache auf der Insel C als „Fingerprint Expert zgl. Escort Officer“ eingesetzt. Das Bundesland A zahlte die laufenden Dienstbezüge des Stpfl. während der Auslandseinsätze weiter. Außerdem hatte der Stpfl. Anspruch auf Auslandstrennungsgeld. Daneben erhielt er für seine Auslandseinsätze durch Frontex Gelder der Europäischen Union (EU). Diese wurden der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), hier dem Bundespolizeipräsidium, zur Weiterleitung an den Stpfl. zur Verfügung gestellt und durch dieses an den Stpfl. ausgezahlt. Das Finanzamt behandelte die EU-Gelder insoweit als steuerpflichtig, als sie die vom Bundespolizeipräsidium angesetzten Reisekosten nach nationalem Recht überstiegen.

Dies bestätigte nun der BFH mit Urteil v. 16.5.2024 (Az. VI R 31/21). Insoweit führt das Gericht aus:

- Die EU-Gelder sind unstreitig mangels Zahlung aus (inländischen) „öffentlichen Kassen“ nicht steuerfrei.
- Die EU-Gelder sind auch nicht gem. Art. 12 Abs. 2 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der EU steuerbefreit, wonach die Beamten und sonstigen Bediensteten der Union von innerstaatlichen Steuern auf die von der Union gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit sind. Denn der Stpfl. war weder Beamter noch sonstiger Bediensteter der EU.
- Darüber hinaus sind die EU-Gelder nicht nach dem DBA Griechenland im Inland steuerfrei zu stellen. Vielmehr steht danach Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Insbesondere war der Stpfl. weniger als 183 Tage in Griechenland tätig, wodurch das Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat verbleibt. Zudem wurden die Vergütungen nicht von einem in Griechenland ansässigen Arbeitgeber ausgezahlt.
- Letztlich kommt auch eine Besteuerung der vom Stpfl. bezogenen EU-Gelder in Polen als dem Sitzstaat von Frontex nicht in Betracht: Der Stpfl. hat seine Arbeit im Rahmen der Frontex-Einsätze nicht in Polen ausgeübt, sondern in Griechenland.

### Hinweis:

Richtigerweise wurden die vom Stpfl. bezogenen EU-Gelder bei der Einkommensbesteuerung um (fiktive) steuerfreie Reisekostenerstattungen und Auslandsdienstbezüge gekürzt. Insoweit kommen auf Grund der Steuerpflicht in Deutschland auch die nationalen Abzugsregelungen zum Tragen.

## 8 Zuschlag zur Erwerbsminderungsrente

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales weist darauf hin, dass Rentner ab Juli 2024 einen Zuschlag auf ihre Rente erhalten, wenn ihre Erwerbsminderungsrente zwischen 2001 und 2018 begonnen hat. Die Regelungen für Erwerbsminderungsrenten wurden in der Vergangenheit mehrfach verbessert. Allerdings profitierten nur Rentenneuzugänge von diesen Änderungen, während Bestandsrentner bisher nicht berücksichtigt wurden. Insoweit gibt es nun Verbesserungen:



- Bei Rentenbeginn zwischen Januar 2001 und Juni 2014 erhalten Rentner einen durchschnittlichen Zuschlag i.H.v. rund 80 € monatlich (+7,5 %).
- Bei Rentenbeginn zwischen Juli 2014 und Dezember 2018 erhalten Rentner einen durchschnittlichen Zuschlag i.H.v. knapp 50 € monatlich (+4,5 %). Sie hatten bereits von gesetzlichen Verbesserungen in der Vergangenheit profitiert.

**Hinweis:**

Die Auszahlung erfolgt automatisch und zunächst getrennt von der regulären Rente durch den Rentenservice der Deutschen Post AG; ein Antrag ist nicht erforderlich. Ab Dezember 2025 wird der Zuschlag in einer Summe mit der Rente ausgezahlt.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 9 Erste steuerliche Maßnahmen der „Wachstumsinitiative“ auf den Weg gebracht

Mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Steuerfortentwicklungsgesetzes wurden erste Maßnahmen der sog. Wachstumsinitiative auf den Weg gebracht. Von der Bundesregierung wurden folgende Gesetzesänderungen in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht:

- **Degressive Abschreibung:** Aktuell gilt die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens befristet für Anschaffung/Herstellung nach dem 30.3.2024 und vor dem 1.1.2025 und zwar mit dem Zweifachen des linearen AfA-Satzes, maximal 20 %. Vorgesehen ist nun, den Geltungsbereich bis Ende 2028 zu verlängern. Auch soll die degressive Abschreibung ab 2025 wieder das Zweieinhalbfache der linearen AfA, max. 25 % betragen.
- **Sammelposten:** Die bestehende Regelung zur Abschreibung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mittels Sammelposten soll deutlich ausgeweitet werden und ab 2025 für Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten zwischen 800 € und 5 000 € (bisher zwischen 250 € und 1 000 €) gelten. Zugänge solcher Wirtschaftsgüter können in einen jahresbezogenen Sammelposten eingestellt werden, der im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden zwei Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Drittel aufgelöst wird (bisher Verteilung auf fünf Jahre mit Auflösung zu jeweils einem Fünftel). Zukünftig soll darüber hinaus der Sammelposten neben der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter anwendbar sein: Bei Anschaffungskosten bis 800 € kann die Sofortabschreibung gewählt werden und bei Anschaffungskosten über 800 € und bis 5 000 € kann der Sammelposten (zukünftige Bezeichnung: Pool-Abschreibung) gebildet werden mit einer typisierenden Auflösung über drei Jahre. Die Nutzung der Pool-Abschreibung hat den Vorteil, dass für die erfassten Wirtschaftsgüter keine individuelle Nutzungsdauer bestimmt werden muss.
- **Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter:** Nach aktuellem Stand können geringwertige Wirtschaftsgüter – also bei Anschaffungskosten bis 800 € – zwar im Jahr der Anschaffung unmittelbar in voller Höhe abgeschrieben werden (Sofortabschreibung), jedoch müssen auch diese Wirtschaftsgüter in das Anlageverzeichnis aufgenommen werden. Für geringwertige Wirtschaftsgüter und ebenso für Wirtschaftsgüter, für die ein Sammelposten gebildet wird, soll diese Aufzeichnungs- und Dokumentationspflicht ab 2025 entfallen. Im Übrigen ist aber nicht vorgesehen, die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter anzuheben.
- **Forschungszulage:** Die maximale Bemessungsgrundlage für die Forschungszulage soll erneut angehoben werden, und zwar von aktuell 10 Mio. € auf für nach dem 31.12.2024 entstandene förderfähige Aufwendungen 12 Mio. €.

**Hinweis:**

Dieses Gesetz bedarf der Zustimmung von Bundestag und Bundesrat. Der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Insoweit kann es noch zu Änderungen kommen.

## **10 Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll am 1.11.2024 beginnen**

Natürliche Personen kennen bereits seit einigen Jahren die Steuer-Identifikationsnummer, die einer Person einmalig von der FinVerw für Zwecke der Identifikation zugeteilt wird. Die Steuer-Identifikationsnummer hat z.B. Bedeutung beim Lohnsteuerabzug, aber auch beim Kindergeld und bei der Kommunikation mit der FinVerw. Im Gegensatz zur vom jeweils zuständigen Finanzamt zugeteilten Steuernummer wird die Steuer-Identifikationsnummer einer natürlichen Person einmalig zugeteilt und bleibt über das ganze Leben der Person bestehen.

Entsprechendes soll mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer für jeden wirtschaftlich Tätigen geschehen. Wirtschaftlich Tätiger ist jede natürliche Person, Personengesellschaft oder Körperschaft (z.B. Kapitalgesellschaft), die einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies betrifft Unternehmen aller Rechtsformen. Die Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll nun zum 1.11.2024 beginnen und in mehreren Stufen erfolgen, welche 2026 abgeschlossen sein sollen. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer wird künftig im Register über Unternehmensbasisdaten gespeichert und dient dort zur eindeutigen und registerübergreifenden Identifizierung von Unternehmen.

### **Hinweis:**

Wird eine natürliche Person wirtschaftlich tätig, so z.B., wenn diese ein Einzelunternehmen betreibt, so wird dieser neben der Steuer-Identifikationsnummer, die jeder natürlichen Person zugeteilt wird, auch eine Wirtschafts-Identifikationsnummer betreffend der wirtschaftlichen Tätigkeiten zugeteilt.

Die Wirtschafts-Identifikationsnummer besteht aus den Buchstaben „DE“ und neun Ziffern. Sie entspricht im Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IDNr.). Die Wirtschafts-Identifikationsnummer wird allen wirtschaftlich Tätigen erteilt. Dies können natürliche Personen (die z.B. ein Einzelunternehmen betreiben oder eine freiberufliche Tätigkeit ausüben), Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften oder sonstige Körperschaften sein. Da natürliche Personen mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten nebeneinander ausüben können, wird der Person eine Wirtschafts-Identifikationsnummer erteilt und diese ergänzt um ein Unterscheidungsmerkmal. Für die erste wirtschaftliche Tätigkeit wird zugleich das Unterscheidungsmerkmal 00001 zugeordnet. Beispielsweise könnte eine Wirtschafts-Identifikationsnummer mit dem Unterscheidungsmerkmal 00001 konkret wie folgt aussehen: DE123456789-00001.

Konkret wird den wirtschaftlich Tätigen, denen bis zum 30.9.2024 eine USt-IDNr. erteilt wurde, diese als Wirtschafts-Identifikationsnummer zugeteilt. Ab wann die Wirtschafts-Identifikationsnummer der zugeteilten USt-IDNr. entspricht, wird das Bundeszentralamt für Steuern noch bekannt geben. Einem wirtschaftlich Tätigen, der umsatzsteuerlich erfasst oder Kleinunternehmer ist und dem bis zum 30.9.2024 keine USt-IDNr. erteilt wurde, erhält eine Wirtschafts-Identifikationsnummer, wenn die Voraussetzungen für eine elektronische Mitteilung dieser Nummer vorliegen. Hierzu bedarf es eines Benutzerkontos auf der ELSTER-Plattform. Den übrigen wirtschaftlich Tätigen wird eine Wirtschafts-Identifikationsnummer zugeteilt, sobald die rechtlichen, technischen und organisatorischen Voraussetzungen hierfür vorliegen.

### **Handlungsempfehlung:**

Die USt-IDNr., welcher in der Praxis eine hohe Bedeutung zukommt, bleibt insoweit unverändert bestehen. Die USt-IDNr. ist also wie gewohnt für Unternehmen, die innergemeinschaftlich grenzüberschreitend tätig sind, weiter zu verwenden. Auch die Steuernummer bleibt nach Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer in ihrer Funktion bestehen und ist zunächst insbesondere auf den steuerlichen Vordrucken der Finanzbehörden wie bisher zu verwenden.

Im Übrigen besteht aktuell kein Handlungsbedarf für Unternehmer im Hinblick auf die stufenweise Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer. Aktuell dient bei der Kommunikation mit den Finanzbehörden die Steuernummer als Identifikationsmerkmal.

## **11 Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen**

Bereits vor einigen Jahren war eine Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen gesetzlich verankert worden. Sinn dieser Regelung soll sein, dass die Finanzämter einen Überblick haben, bei welchen Stöpl. elektronische Kassensysteme zum Einsatz kommen. Diese Mitteilungspflicht war allerdings bislang noch nicht anzuwenden, da schlicht eine technische Möglichkeit zur (verpflichtenden) elektronischen Übermittlung von der FinVerw noch nicht bereitgestellt wurde. Die FinVerw teilt nun mit, dass die elektronische Übermittlungsmöglichkeit über das Programm „Mein ELSTER“ und die ERiC-Schnittstelle ab dem 1.1.2025 zur Verfügung gestellt wird.

Daher gilt zur **Mitteilungspflicht über den Einsatz bzw. die Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen**:

- Die Mitteilung von **vor dem 1.7.2025 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen** ist bis zum 31.7.2025 zu erstatten.
- **Ab dem 1.7.2025 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme** sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen. Dies gilt ebenfalls für ab dem 1.7.2025 außer Betrieb genommene elektronische Aufzeichnungssysteme. Die Mitteilung der Außerbetriebnahme elektronischer Aufzeichnungssysteme setzt allerdings vorher die Mitteilung der Anschaffung voraus.
- Elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.7.2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.
- Daneben ist zu beachten, dass bei jeder Mitteilung stets alle elektronischen Aufzeichnungssysteme einer Betriebsstätte in der einheitlichen Mitteilung zu übermitteln sind.
- Nicht angeschaffte, sondern z.B. **gemietete oder geleaste elektronische Aufzeichnungssysteme** stehen angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen gleich, so dass auch deren Einsatz mitzuteilen ist.

**Handlungsempfehlung:**

Aktuell sollte bereits eine Aufnahme der eingesetzten Geräte und der dafür mitzuteilenden Daten erfolgen.

**Hinweis:**

Entsprechende Mitteilungspflichten gelten für **EU-Taxameter und Wegstreckenzähler**.

## 12 Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung für Altersfreizeit

Mit Urteil v. 5.6.2024 (Az. IV R 22/22) hat der BFH entschieden, dass wenn sich der Arbeitgeber dazu verpflichtet, Arbeitnehmern, die nach einer mindestens zehnjährigen ununterbrochenen Betriebszugehörigkeit das 60. Lebensjahr vollendet haben, eine zusätzlich bezahlte Freizeit von zwei Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit zu gewähren, eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu passivieren ist. Die Rückstellung ist rätierlich aufzubauen. Maßgeblich für diese Wertung des Gerichts ist, dass es für die (zukünftige) Verbindlichkeit auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers ankommt, so dass die zukünftige Leistung des Arbeitgebers mit den in der Vergangenheit erbrachten Diensten des Arbeitnehmers verknüpft ist und dadurch auf Seiten des Arbeitgebers ein Erfüllungsrückstand aufgebaut wird. Durch die Anknüpfung der Altersfreizeit an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handele es sich um ein Entgelt für Arbeitsleistungen, die während der Zeit der Betriebszugehörigkeit erbracht worden sind, sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts. Die Arbeitnehmer erbringen mithin eine Vorleistung, wohingegen der Arbeitgeber seine Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen muss.

Da die Altersfreizeit an die Dauer der Betriebszugehörigkeit geknüpft ist, kommt es für die Rückstellungsbildung nicht darauf an, ob der die Verpflichtung auslösende Tatbestand (zehnjährige Betriebszugehörigkeit und Erreichung des 60. Lebensalters) bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt ist. Vielmehr muss die Rückstellung kontinuierlich aufgebaut werden. Der Fluktuation der Belegschaft ist bei der Ermittlung der Rückstellung der Höhe nach Rechnung zu tragen.

**Hinweis:**

Insoweit unterscheidet sich dieser Fall von einem früheren Urteilsfall, bei dem eine Rückstellungspassivierung verneint wurde. So lag einer Entscheidung des Niedersächsischen FG v. 15.10.1987 (Az. VI 59/85) ein Fall zu Grunde, der entscheidend anders gelagert war. In diesem Streitfall war die Altersfreizeit nicht von der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses abhängig und knüpfte darüber hinaus an die Branchenzugehörigkeit an und nicht an die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer. Dies verdeutlicht, dass der Einzelfall sorgfältig zu analysieren ist.

### 13 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Besondere Aufzeichnungspflichten

Nunmehr ist unter dem Az. VIII R 6/24 ein neues Revisionsverfahren anhängig, bei dem es um die Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geht. Dieses Verfahren ist deshalb von Bedeutung, weil es zum einen um einen häufig vorkommenden Streitfall geht und zum anderen die Vorinstanz, das Hessische FG, den Betriebsausgabenabzug aus einem Grund verneint hatte, der in der Praxis wenig beachtet wird.

Im Urteilsfall ging es um Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Dachgeschoss sowie einer Bibliothek im Erdgeschoss des Eigenheims des Stpfl., welche im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit genutzt und als häusliche Arbeitszimmer geltend gemacht wurden. Der steuerliche Gewinn wurde mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt. Der Stpfl. hatte im Laufe des Streitjahres die Belege für die im Zusammenhang mit den häuslichen Arbeitszimmern stehenden Aufwendungen gesammelt und diese im Zusammenhang mit der Erstellung seiner Steuererklärung in einer Aufstellung zusammengefasst. Neben den in der Kostenaufstellung genannten Positionen machte der Stpfl. insbesondere AfA für den Gebäudeteil der häuslichen Arbeitszimmer geltend und hatte hierzu eine separate Aufstellung der nachträglichen Herstellungskosten erstellt. Die Übersicht für die Steuererklärung hatte er erst nach dem auf das Streitjahr folgenden Jahr angefertigt.

Die Höhe der Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers war nun strittig. Das Hessische FG hat mit Entscheidung v. 13.10.2022 (Az. 10 K 1672/19) die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen durch das Finanzamt gebilligt. Das FG hat sich aber gar nicht mit den Aufwendungen an sich beschäftigt, sondern hat den Abzug allein schon aus formalen Gründen abgelehnt. So ist gesetzlich vorgeschrieben, dass bestimmte beschränkt abziehbare Aufwendungen, wozu auch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören, generell nur dann als Betriebsausgaben angesetzt werden können, wenn diese **Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet** werden. Wird diese formale Bedingung nicht erfüllt, so sind die Aufwendungen dem Grunde nach schon nicht abzugsfähig.

Das FG vertritt nun die Auffassung, dass auch bei einer Einnahmenüberschussrechnung eine – im Allgemeinen zulässige – reine Belegsammlung mit Aufaddieren der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums insoweit nicht ausreicht. Das FG wies außerdem darauf hin, dass die nicht fortlaufend und zeitnah erstellte Kostenaufstellung im Übrigen auch deshalb keine gesonderte Aufzeichnung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer darstellt, weil der Stpfl. erkennbar nicht alle diese Betriebsausgaben lediglich auf einem Konto bzw. in einer Spalte der Gewinnermittlung zusammengefasst hat. Die gesondert aufzuzeichnenden Betriebsausgaben sind gebündelt in lediglich einer Aufzeichnung und nicht durch mehrere separate Aufstellungen zu erfassen. Dies gilt auch für sog. Bagatellfälle bei Freiberuflern.

#### **Handlungsempfehlung:**

Ob dies tatsächlich so streng zu sehen ist, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Insoweit bleibt der Ausgang des nun anhängigen Revisionsverfahrens abzuwarten. In der Praxis sollte aber vorsichtshalber den strengen Vorgaben des FG gefolgt werden.

Diese formalen Vorgaben gelten im Übrigen auch für andere beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben, wie z.B. Bewirtungs- und Geschenkaufwendungen.

### 14 Anhebung der Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke auf 50 € – Auswirkungen auch bei der Umsatzsteuer

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wurde die Grenze für steuerlich abzugsfähige Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmers sind, von 35 € auf 50 € je Wirtschaftsjahr angehoben. Diese Abzugsgrenze gilt für alle Geschenke an einen Empfänger im Wirtschaftsjahr zusammengekommen. Wird diese Freigrenze nicht überschritten, so sind die Aufwendungen steuerlich abzugsfähig; wird die Freigrenze dagegen überschritten, so sind die Geschenkaufwendungen an diese Person insgesamt nicht abzugsfähig.

#### **Hinweis:**

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen setzt darüber hinaus voraus, dass diese Aufwendungen gesondert aufgezeichnet werden, also z.B. auf einem besonderen Konto.

Die FinVerw teilt nun mit, dass diese Erhöhung der Freigrenze auch bei der Umsatzsteuer gilt. Liegen abzugsfähige Geschenke vor, weil die Freigrenze nicht überschritten wird, so ist der Vorsteuerabzug hieraus zu gewähren. Wird die Grenze dagegen überschritten, so kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

## 15 EuGH: (Weiterhin) keine Steuerbarkeit von Innenleistungen bei Organschaft

Die nationalen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft wurden vom BFH in der jüngeren Vergangenheit grundsätzlich in Frage gestellt. Nach erneuter Vorlage des BFH v. 26.1.2023 (Az. V R 20/22) zur Frage, ob innerorganschaftliche Leistungen entgegen der bisherigen Praxis in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen können, entschied der EuGH nun mit Urteil v. 11.7.2024 (Az. C-184/23), dass dies nicht der Fall ist. Gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, die aus rechtlich selbständigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen besteht und von einem Mitgliedstaat als einzige Stpfl. bestimmt wird, unterliegen danach nicht der Mehrwertsteuer. Dies gilt selbst dann, wenn die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden dürfte.

### Handlungsempfehlung:

Damit bestätigt der EuGH die deutsche Besteuerungspraxis bei der umsatzsteuerlichen Organschaft und es ist zu hoffen, dass diese Diskussion nun ausklingt, damit die Praxis insoweit Planungssicherheit hat. Nach wie vor sind allerdings Detailfragen zu den Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft umstritten und in der Praxis besteht somit nicht selten Unsicherheit, ob eine Organschaft besteht oder nicht.

## 16 Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmensvermögen: Schulden beim 90 %-Einstiegstest

Die Übertragung von Unternehmensvermögen durch Schenkung oder im Erbfall ist grundsätzlich bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt. Zunächst muss der sog. „90 %-Einstiegstest“ bestanden werden. Der Gesetzgeber will damit verhindern, dass nichtunternehmerisches Vermögen, wie z.B. Grund- oder Kapitalvermögen, in dem Kleid eines Unternehmens begünstigt übertragen wird. Daher werden Unternehmen von der steuerlichen Begünstigung vollständig ausgeschlossen, deren Vermögen zu mind. 90 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Mit Urteil v. 13.9.2023 (Az. II R 49/21) hatte der BFH entschieden, dass die gesetzliche Regelung der Berechnung des 90 %-Tests dahingehend auszulegen ist, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln in Form von Forderungen/liquiden Mitteln besteht und nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient, für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassenen Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Erfreulicherweise teilt nun die FinVerw mit Ländererlass v. 19.6.2024 mit, dass über den entschiedenen Sachverhalt hinaus die Anwendung des Urteils nicht auf typische Handelsunternehmen begrenzt ist. Entscheidende Voraussetzung für die Anwendung des 90 %-Tests in der vom BFH getroffenen Auslegung ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient.

Allerdings weist die FinVerw ausdrücklich darauf hin, dass im Einzelfall die Prüfung einer missbräuchlichen Gestaltung vorbehalten bleibt.

### Handlungsempfehlung:

Gerade bei der Prüfung einer möglichen Belastungswirkung im Falle einer vorweggenommenen Erbfolge oder auch eines möglichen Erbgangs kann nun diese positive Entwicklung berücksichtigt werden. Dies eröffnet in vielen Fällen die Nutzung der Begünstigung für Unternehmensvermögen. Insofern ist anzuraten, für den Einzelfall konkrete Planrechnungen aufzustellen.

Zu beachten ist jedoch, dass auch bei Bestehen des 90 %-Tests das Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen darstellt, auf das dann der normale Erbschaftsteuersatz Anwendung findet.

---

## Für Personengesellschaften

---

## 17 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb für einen Mitunternehmer

Gewerbliche Einzelunternehmen und ebenso gewerblich tätige Personengesellschaften werden auch mit Gewerbesteuer belastet. Diese „Sonderbelastung“ gegenüber nicht gewerblich tätigen Unternehmern, wie z.B. Freiberuflern, soll nach dem Willen des Gesetzgebers durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen werden. Auf Grund dieser pauschalierten Berechnung der Einkommensteuerermäßigung gelingt dies allerdings nur bis zu Gewerbesteuer-Hebesätzen von ca. 422 %.

Bei Personengesellschaften wird diese Steuerermäßigung erst auf Ebene der Mitunternehmer bei deren Einkommensteuer gewährt. Da sich die Steuerermäßigung nach dem vierfachen Gewerbesteuer-Messbetrag bemisst und der Gewerbesteuer-Messbetrag für die Personengesellschaft insgesamt ermittelt und festgestellt wird, muss dieser auf die Mitunternehmer aufgeteilt werden. Hierzu bestimmt das Gesetz, dass sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels richtet und Vorabgewinnanteile sowie Sondervergütungen insoweit nicht zu berücksichtigen sind.

Insoweit ist die Abgrenzung der Vorabgewinnanteile von großer Bedeutung. Hierzu hat das Niedersächsische FG in der aktuellen Entscheidung v. 19.3.2024 (Az. 13 K 3/24) entschieden, dass die Frage, ob es sich bei einer gesellschaftsvertraglichen Abrede zur Gewinnverteilung um eine Vorabgewinnverteilungsregelung oder solche zur allgemeinen Gewinnverteilung handelt, durch Auslegung zu ermitteln ist. Charakteristisch für einen Vorabgewinn ist, dass dieser vorrangig und damit auch dann zu zahlen ist, wenn danach kein Restgewinn mehr verbleibt. Erhält ein Kommanditist ausschließlich einen Festbetrag und keinen quotalen Anteil, schließt dies die Annahme eines Vorabgewinns nicht aus. Dass er damit dauerhaft von der Gewerbesteueranrechnung ausgeschlossen wird, steht der Annahme eines Vorabgewinns nicht entgegen.

Im Urteilsfall war eine stark ausdifferenzierte Gewinnverteilungsabrede vereinbart. Diese bestand neben der Zuweisung einer festen Geschäftsführungsvergütung an den Komplementär und der Vorabzuweisung von erzielten Mieteinnahmen u.a. auch in der Zuweisung eines Festbetrags i.H.v. 100 000 € zu Gunsten eines Kommanditisten, welcher darüber hinaus keinen weiteren Gewinnanteil erhielt. Insbesondere die Einordnung des Festbetrags als Vorabgewinn oder Teil der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede bedurfte der Auslegung. Zwar spreche nach Ansicht des FG die Ausgestaltung als Festzuweisung für die Annahme eines Vorabgewinns, denn der gesetzliche Regelfall der allgemeinen Gewinnverteilung sei die quotenmäßige Verteilung anhand der Beteiligungsquote. Allerdings sei eine prozentuale Verteilung kein zwingendes Kriterium der allgemeinen Gewinnverteilung. Auch eine betragsmäßige (Fest-)Zuweisung könne grundsätzlich Teil der allgemeinen Gewinnverteilung sein.

Im Streitfall sah das FG in der Gesamtschau eine Vorabgewinnregelung. Die aus der quotalen Gewinnverteilung herausgelöste Festbetragszuweisung bildet im Ausgangspunkt schon ein gewichtiges Argument dafür. Ferner erhielt der Mitunternehmer seinen Fixbetrag von 100 000 € danach ggf. auch unter vollständiger Aufzehrung des Gewinns, was auf Grund des „maßgeblichen Differenzierungskriteriums“ zur Annahme des Vorabgewinns drängte. In der Folge nahm der Mitunternehmer an der quotalen Gewinnverteilung nicht mehr teil, wodurch ihm kein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag und mithin keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer zustand.

#### **Handlungsempfehlung:**

Letztlich ist diese Entscheidung weniger auf Grund des Urteils über den konkreten Fall von allgemeiner Bedeutung. Vielmehr verdeutlicht dieser Fall, dass in der Praxis anzuraten ist, die Gewinnverteilungsabrede möglichst eindeutig zu formulieren und den Willen der Parteien klar zum Ausdruck zu bringen. Zur Würdigung vorhandener Gewinnverteilungsabreden zeigt das FG-Urteil Kriterien auf, die herangezogen werden können.

## **18 Personengesellschaft: Nachträgliche Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft**

Nach der bereits seit einigen Jahren geltenden geänderten Rechtsprechung ist nun anerkannt, dass auch eine GmbH & Co. KG umsatzsteuerliche Organgesellschaft sein kann. Voraussetzung ist, dass eine solche GmbH & Co. KG nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Eines Gewinnabführungsvertrages bedarf es – anders als bei der Organschaft im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht – nicht. Eine solche umsatzsteuerliche Organschaft bedarf auch nicht etwa eines Antrags. Vielmehr gilt, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben ist, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft hat zur Folge, dass die Organgesellschaft unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers ist, so dass beide Teile als ein Unternehmen zu behandeln sind. Grundsätzlich werden jegliche Umsätze der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Der Organträger ist Schuldner der auf diese Umsätze entfallenden Umsatzsteuer; er hat alle gesetzlichen Pflichten zu erfüllen, die sich für das gesamte Unternehmen unter Einschluss der Organgesellschaft ergeben.

Soweit in der Praxis bislang von anderen Voraussetzungen ausgegangen wurde, tatsächlich aber eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, sind unter bestimmten Bedingungen die Umsatzsteuerveranlagungen für die Vergangenheit zu berichtigen. Im Grundsatz sind die Umsatzsteuerveranlagungen für die Organgesellschaften aufzuheben und Steuern zurückzuerstatten und diese Umsätze bzw. Vorsteuerbeträge sind in die Umsatzsteuerveranlagungen des Organträgers mit einzubeziehen. Der BFH bestätigt nun aber mit Beschluss v. 16.7.2024 (Az. XI B 43/23) die auch bislang schon vertretene Rechtsprechung, nach der eine solche Korrektur nicht einseitig bei der Organgesellschaft erfolgen kann. Macht eine KG geltend, dass sie auf Grund geänderter Rechtsprechung Organgesellschaft im umsatzsteuerlichen Sinne und damit nicht Steuerschuldnerin sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt. Ansonsten drohe die Gefahr einer widersprüchlichen Veranlagung mit der Folge, dass die Umsatzsteuerschuld auf die Umsätze der Organgesellschaft gar nicht berücksichtigt wird.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist auch bei Personengesellschaften, die in eine Unternehmensgruppe eingebunden sind oder bei denen ein Gesellschafter z.B. eine Immobilie an die Gesellschaft überlässt, sorgfältig zu prüfen, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt.

## **19 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen bei doppelstöckigen Personengesellschaften**

Schuldzinsen sind dann vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn Überentnahmen vorliegen. Damit soll verhindert werden, dass im Ergebnis privat veranlasste Schuldzinsen gewinnmindernd als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Der Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen wird pauschal mit 6 % der Überentnahmen berechnet. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Dies ist allerdings jahresübergreifend zu prüfen, sodass auch Über- sowie Unterentnahmen der Vorjahre zu berücksichtigen sind. Der hierbei errechnete Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 € verminderte Betrag der tatsächlich angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen.

Der bei dieser Prüfung auf das Vorliegen von Überentnahmen anzusetzende Gewinn entspricht grundsätzlich dem Gewinn der steuerlichen Gewinnermittlung. Insoweit stellt sich aber die Frage, wie diese Berechnung bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft vorzunehmen ist – also dann, wenn eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) ihrerseits an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist. Die Ermittlung des Gewinns in diesem Sinne der Obergesellschaft ist deshalb fraglich, weil in diesem Gewinn auch die steuerliche Gewinnzuweisung aus der Untergesellschaft enthalten ist. Im Ergebnis würde damit dann aber der Gewinn der Untergesellschaft bei der Prüfung etwaiger Überentnahmen sowohl bei der Untergesellschaft (als originärer Gewinn) als auch bei der Obergesellschaft (als Beteiligungsertrag, der steuerlich dieser Gesellschaft zugerechnet wird) berücksichtigt.

Das FG Münster kommt nun in der Entscheidung v. 2.7.2024 (Az. 6 K 1425/21 F) zu dem Ergebnis, dass für Zwecke der Prüfung einer Überentnahme bei der Obergesellschaft der Beteiligungsertrag der Untergesellschaft nicht zu berücksichtigen ist. Eine Berücksichtigung bei der Obergesellschaft erfolge erst bei Auszahlungen des Gewinnanteils an diese wie eine Einlage. Dies ergebe sich aus der zugrunde zu legenden betriebsbezogenen Betrachtung.

**Hinweis:**

In der Praxis kann diese Frage erhebliche Auswirkungen haben. Das FG folgt der Auffassung der FinVerw. Das FG hat insoweit aber die Revision zugelassen, da diese Frage höchstrichterlich noch nicht geklärt ist. Insoweit bleibt also abzuwarten, ob der BFH über diesen Fall zu entscheiden hat.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 20 Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften zweifelhaft

Der BFH ist mit Beschluss v. 7.6.2024 (Az. VIII B 113/23) bei einer sog. „summarischen Prüfung“ in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (AdV) zu der Einschätzung gekommen, dass die Beschränkung der Verrechnung von Verlusten bei Termingeschäften verfassungswidrig ist. Damit bestätigte der BFH die Einschätzung des FG Rheinland-Pfalz v. 5.12.2023 (Az. 1 V 1674/23).

Dies vor dem Hintergrund, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Verlustverrechnungsmöglichkeiten in mehrfacher Weise beschränkt sind:

- Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen und verrechnet werden;
- Verluste aus Termingeschäften dürfen pro Jahr nur i.H.v. 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und Stillhalterprämien ausgeglichen und verrechnet werden;
- Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung und dem Ausfall von Kapitalforderungen dürfen pro Jahr nur i.H.v. 20 000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen und verrechnet werden.

#### Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung im Hauptsacheverfahren und insoweit auch das Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvL 3/21 anhängige Verfahren bleibt abzuwarten. In der Praxis sollten Verluste und deren Verrechnung in der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden und etwaige ablehnende Bescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 21 Grundsteuer: Erste Musterklage in Ostdeutschland eingereicht

Der Bund der Steuerzahler weist darauf hin, dass betreffend des Grundsteuer-Bundesmodells nun auch eine erste Musterklage in einem ostdeutschen Bundesland erhoben wurde. Im Streitfall ist der Stpfl. Eigentümer von vier vermieteten Eigentumswohnungen im sächsischen Chemnitz. Es handelt sich um ein denkmalgeschütztes, gut instand gehaltenes Haus in einem Sanierungsgebiet. Auf Grund der Marktlage in der Stadt sind dort bei weitem nicht die Mieten zu erzielen, die das Finanzamt auf Basis des geltenden Grundsteuer-Bundesmodells für die Grundsteuer laut Mietentabelle für das Bundesland ansetzt. Das Gesetz sieht jedoch keine Möglichkeit vor, dass die Stpfl. einen niedrigeren Wert der Immobilie für den Einzelfall nachweisen können.

#### Handlungsempfehlung:

Die weitere Entwicklung bleibt insoweit abzuwarten. Grundsätzlich ist anzuraten, Bescheide über die Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 verfahrensrechtlich offen zu halten.

### 22 Grundsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im sog. Bundesmodell in bestimmten Fällen möglich

In den Beschlüssen v. 27.5.2024 (Az. II B 78/23 und II B 79/23, AdV) hatte der BFH in Bezug auf die Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Stpfl. ab dem 1.1.2025 entschieden, dass Stpfl. die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden gemeinen Wert ihres Grundstücks nachzuweisen und insoweit in den beiden Verfahren vorläufigen Rechtsschutz gewährt. Hierauf hat die FinVerw nun mit dem koordinierten Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 24.6.2024 reagiert. Insoweit soll bei der Feststellung des Grundsteuerwerts wie folgt vorgegangen werden:



**Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts bei der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer ab 1.1.2025:**

- Im Grundsatz seien auf Grund der typisierenden und pauschalierenden Wertermittlung damit einhergehende Abweichungen zwischen dem Grundsteuerwert nach den gesetzlichen Vorgaben und dem Verkehrswert hinzunehmen. Eine solch typisierende und pauschalierende Wertermittlung sei auch verfassungsgemäß, soweit ein Verstoß gegen das Übermaßverbot im Einzelfall entweder durch verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift oder durch eine Billigkeitsmaßnahme abgewendet werden kann.
- Billigkeitsmaßnahmen sind bei der Feststellung von Grundsteuerwerten aber grundsätzlich ausgeschlossen.
- Im Einzelfall bedarf es daher einer verfassungskonformen Auslegung des Gesetzes. Zur verfassungskonformen Anwendung der Bewertungsvorschriften zur Feststellung von Grundsteuerwerten ist daher ein für die gesamte wirtschaftliche Einheit nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert anzusetzen, wenn der nach den gesetzlichen Vorgaben ermittelte Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt um mind. 40 % übersteigt. Den Stpfl. trifft die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast.
- Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses i.S.d. §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind, dienen. Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann darüber hinaus ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über den zu bewertenden Grundbesitz dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse der wirtschaftlichen Einheit gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.

**Anwendung:**

- Die zuvor geschilderten Grundsätze sollen in allen offenen Fällen zur Anwendung kommen.
- In Fällen, in denen der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt, der Grundsteuerwert aber bestandskräftig festgestellt wurde und die Feststellung nicht mehr nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung änderbar ist, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung vorliegen.

**Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts:**

- Im Hinblick auf die Beschlüsse des BFH v. 27.5.2024 gewährt die FinVerw nun Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über die Feststellung des Grundsteuerwerts, wenn und soweit schlüssig dargelegt wird, dass der Grundsteuerwert den Verkehrswert um mind. 40 % übersteigt.
- Bei der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist die Vorlage eines Verkehrswertgutachtens noch nicht erforderlich. Substantiierten Angaben des Stpfl. zur Höhe des Verkehrswerts ist zu folgen. In diesen Fällen soll im Grundsatz 50 % des Grundsteuerwerts von der Vollziehung ausgesetzt werden. Die Aussetzung der Vollziehung soll angemessen befristet und der Stpfl. zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (z.B. durch Vorlage eines Gutachtens) innerhalb dieser Frist aufgefordert werden. Infolge der Aussetzung der Vollziehung des Grundsteuerwertbescheides ist auch die Vollziehung des hierauf beruhenden Grundsteuerermessbescheides (ggf. anteilig) auszusetzen. Die betroffenen Kommunen sind über die Aussetzung zu unterrichten.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass nun deutliche Bewegung aufkommt. In Fällen, in denen die nach dem Gesetz ermittelten Grundstückswerte offensichtlich deutlich über den Verkehrswerten liegen, besteht also dringender Handlungsbedarf, um zu erreichen, dass ab 2025 keine überhöhte Grundsteuer anfällt.

**23 Möglichkeit der Stundung der Erbschaftsteuer auf Wohnimmobilien**

Werden Immobilien verschenkt oder vererbt, so kann nicht zuletzt auf Grund der in den vergangenen Jahren deutlich gestiegenen Bewertung von Immobilien im Einzelfall eine hohe Belastung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer anfallen. Für Fälle, bei denen Wohnimmobilien übertragen werden, sieht das Gesetz die Möglichkeit einer Stundung der Steuer vor, um zu verhindern, dass zu Wohnzwecken dienender Grundbesitz zur Steuerzahlung veräußert werden muss. Dies gilt auch, wenn eine Wohnimmobilie über eine vermögensverwaltende GbR gehalten wird. Die Stundung der Steuer ist nur dann ausgeschlossen, wenn der

Erwerber die Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus vorhandenem eigenen Vermögen aufbringen kann. Die FinVerw vertritt insoweit allerdings eine restriktive Auffassung dahingehend, dass der Stpfl. auch die Möglichkeit der Aufnahme eines Kredites zu marktüblichen Bedingungen in Anspruch nehmen muss. Nach der Rechtsprechung ist dagegen die Kreditaufnahme außerhalb des üblichen Kreditmarktes, so z.B. im familiären Umfeld, nicht geboten.

**Hinweis:**

Die Feststellungslast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, sieht die FinVerw beim Stpfl.

**Die Möglichkeit der Stundung besteht in folgenden Fällen:**

- Übertragung von fremdvermieteten Wohnimmobilien. Die Stundung ist dann nicht nur bei Erwerben von Todes wegen, sondern auch bei Schenkungen unter Lebenden zu gewähren. Nicht begünstigt ist die Übertragung anderer Immobilien, wie z.B. gewerblich genutzter Immobilien.
- Eine Stundung kommt des Weiteren in Betracht, wenn zum Erwerb ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum gehört, das der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung. Gibt der Erwerber die Selbstnutzung auf, ist die Stundung weiter zu gewähren, soweit er die Steuer nur durch Veräußerung der Immobilie aufbringen kann.

**Hinweis:**

Nicht begünstigt ist dagegen eine Wohnung in einem Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück oder in einem sonstigen bebauten Grundstück. In solchen Fällen muss ggf. vor dem Antrag auf Stundung durch eine entsprechende Teilungserklärung sachenrechtlich getrenntes Wohneigentum geschaffen werden.

Die Stundung endet im Falle einer (Weiter-)Schenkungen der Immobilie oder – so die FinVerw – auch bei Veräußerung der Immobilie. Bei Erwerben von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Möglichkeit der Stundung der Schenkung-/Erbschaftsteuer wird zwar von der FinVerw restriktiv ausgelegt, sollte im Einzelfall aber stets geprüft werden.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 24 Veranlagungszeitraumbezogene Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG

Mit zwei Urteilen vom 12.3.2024 (Az. IX R 9/23 und Az. IX R 8/23) hat sich der BFH mit der Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG befasst und entschieden, dass diese Norm veranlagungszeitraumbezogen auszulegen und es daher erforderlich ist, dass der Übertragende (Veräußerer) innerhalb des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums nach der für diesen Zeitraum jeweils gültigen Rechtslage wesentlich/maßgeblich beteiligt war.

Im konkreten Streitfall war die Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung teilweise unentgeltlich erworbener Anteile an einer Kapitalgesellschaft (eines Aktienpakets) nach § 17 EStG umstritten. Die Mutter der Stpfl. war bis Dezember 2000 Eigentümerin eines Aktienpakets mit einer Beteiligung am Kapital der AG von 1,04 %. Mit Vertrag vom 5.12.2000 übertrug die Mutter der Stpfl. die Hälfte des Aktienpakets auf die Stpfl.; als Gegenleistung zahlte die Stpfl. 650 000 DM. Im Dezember 2002 veräußerte die Stpfl. ihre Beteiligung an der AG und erzielte dabei einen Veräußerungserlös von 2 750 000 €. Die FinVerw erfasste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Veranlagungszeitraum 2002 einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 2 750 000 € und berücksichtigte diesen unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens. Im nachfolgenden Einspruchsverfahren vertrat die FinVerw die Auffassung, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Aktien insoweit als nicht steuerbar anzusehen sei, als er auf den Wertzuwachs vor der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes, mit dem die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG von „mindestens 10 %“ auf „mindestens 1 %“ abgesenkt wurde, und damit auf die Zeit bis zum 26.10.2000 entfalle; der Veräußerungsgewinn gem. § 17 EStG wurde auf rd. 895 T€ festgelegt.

Der BFH hat vorliegend festgestellt, dass die Veräußerung durch die Beschenkte nach § 17 EStG insgesamt nicht steuerbar war, und in seiner Begründung folgende Aspekte herausgestellt:

- Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG gelte § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend, wenn der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hat und der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre i.S.v. Satz 1 beteiligt war. Dies war im Streitfall nicht gegeben.
- Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BFH sei § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG veranlagungszeitraumbezogen auszulegen (BFH v. 24.1.2012, IX R 8/10, BStBl II 2013, 363, Rz. 28). Mithin sei erforderlich, dass der unentgeltlich Übertragende innerhalb des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums nach der für diesen Zeitraum jeweils gültigen Rechtslage wesentlich/maßgeblich beteiligt war.
- Der veranlagungszeitraumbezogene Beteiligungsbegriff bedeute, dass die Beteiligungsgrenze innerhalb des Fünfjahreszeitraums nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG veranlagungszeitraumbezogen zu bestimmen ist, d.h., es ist für jeden Veranlagungszeitraum innerhalb des Fünfjahreszeitraums das Merkmal „wesentliche Beteiligung“ nach der im jeweiligen Jahr gültigen Beteiligungsgrenze zu bestimmen (Vertrauensschutz). Diesem Ergebnis stehe – anders als die FinVerw meint – auch der Wortlaut des § 17 Abs. 1 EStG nicht entgegen.
- Soll sich der spätere Veräußerer als Rechtsnachfolger die Besitzzeit seines wesentlich beteiligten Rechtsvorgängers anrechnen lassen, setzt dies voraus, dass diese wesentliche Beteiligung im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung bereits bestand. Insbesondere dürfe ein Stpfl., der im Wege der Schenkung eine nicht steuerverhaftete Beteiligung erhielt, nicht durch nachträgliche Absenkungen der Beteiligungsgrenze in die Steuerhaftung hineinwachsen, obwohl sowohl er als auch der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung nicht über der maßgeblichen Grenze lagen.
- Nach diesen Grundsätzen habe es sich bei der Beteiligung der Mutter bis zur teilentgeltlichen Übertragung mit Vertrag vom 5.12.2000 nicht um eine wesentliche/maßgebliche Beteiligung im Sinne von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG gehandelt. Erst nach der Übertragung wurde die maßgebliche Beteiligungsgrenze für eine Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 1 EStG mit Wirkung ab dem 1.1.2021 auf mindestens 1 % herabgesetzt.

**Hinweis:**

Der BFH hat seine Entscheidung auf der Basis seiner bisherigen Rechtsprechung – gegen die Auffassung der FinVerw – sehr überzeugend abgeleitet. Besonders zu betonen ist, dass der BFH die Bedeutung der verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes – mit entscheidungserheblicher Auswirkung – betont hat. Wertsteigerungen, die jeweils bis zur Absenkung der gesetzlichen Wesentlichkeitsgrenze entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können, dürfen hiernach nicht der Besteuerung unterliegen. In einschlägigen Praxisfällen sollte geprüft werden, ob ggf. noch eine Herabsetzung des steuerlich relevanten Veräußerungsgewinns erreicht werden kann.

**25 Steuerliche Geltendmachung des negativen Einlagenkontos eines stillen Gesellschafters bei einer GmbH bei Ausscheiden des stillen Gesellschafters**

Die Errichtung einer sog. „GmbH & Still“ kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten (Anonymitätsinteresse), kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z.B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, ggf. als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG München vom 19.3.2024 (Az. 6 K 820/21) zu sehen, mit dem dieses entschieden hat, dass bei Ausscheiden eines stillen Gesellschafters dessen negatives Einlagenkonto nicht gewinnmindernd beim Geschäftsinhaber (GmbH) geltend gemacht werden kann.

Im konkreten Streitfall entfielen auf den stillen Gesellschafter im Zeitablauf Verlustanteile, die seine Einlage überstiegen. Eine Nachschusspflicht war – wie üblich – nicht vereinbart. Die Verlustanteile wurden beim Stillen als Verluste nach § 15a EStG erfasst, soweit diese durch die Einlage abgedeckt waren. Darüber hinaus bestanden lediglich mit zukünftigen Gewinnen verrechenbare Verluste. In der Bilanz der GmbH wurde dieses negative Kapitalkonto des Stillen als Aktivposten („sonstiger Vermögensgegenstand“) ausgewiesen. Mit Ausscheiden des Stillen in Folge der Aufhebung der stillen Beteiligungen buchte der Geschäftsinhaber bei der GmbH den Aktivposten gewinnmindernd aus. Das FA sah hingegen insoweit keinen gewinnmindernden Vorgang bei der GmbH.

Dieses Ergebnis hat das FG München bestätigt: Verluste, an denen der typisch stille Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag beteiligt ist, mindern seine Einlage. Soweit allerdings durch Verlustanteile ein negatives Einlagenkonto entsteht, entfällt die Abbuchung der Verlustanteile von der Einlage. In welcher Form ein negatives Einlagenkonto für steuerliche Zwecke geführt wird, als Verlustsonderkonto oder entsprechend seinem Charakter als „Merkposten“ formlos, hat die Rechtsprechung des BFH bisher offengelassen.

Im Ergebnis ist ein negatives Einlagenkonto jedenfalls kein Aktivvermögen bei der GmbH, sondern hat lediglich die Funktion einer Gewinnauszahlungssperre. Die später beim stillen Gesellschafter anfallenden Gewinnanteile sind nach Einkommensteuerrecht nicht mehr stets Einnahmen bei den Einkünften des stillen Gesellschafters aus Kapitalvermögen und beim Geschäftsinhaber Aufwand, vielmehr sind sie zunächst erfolgsneutral mit dem negativen Einlagekonto zu verrechnen.

Bei der GmbH ist ein solches negatives Einlagenkonto steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut, da dieses ohne Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter ja keinen realisierbaren Wert abbildet. Nach Auffassung des FG München sind die negativen Einlagenkonten des stillen Gesellschafters auch nicht gewinnwirksam in der Steuerbilanz, sondern als Bilanzierungshilfe oder Merkposten außerhalb der Bilanz, aber in jedem Fall gewinnneutral, zu erfassen. Das negative Einlagenkonto geht auch nicht auf den Geschäftsinhaber über, wenn die stille Gesellschaft beendet wird. Auch wenn der Geschäftsinhaber (die GmbH) mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters die tatsächlich entstandenen betrieblichen Verluste wirtschaftlich endgültig zu tragen hat, sieht das Gesetz eine „Überleitung“ der dem stillen Gesellschafter zugewiesenen Verluste auf den Geschäftsinhaber nicht vor. Die Verluste des stillen Gesellschafters können nur von diesem steuerlich geltend gemacht werden.

**Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu verfolgen.

## **26 Ermittlung der Kostenmiete beim Vorliegen einer vGA auf Grund der Überlassung einer Immobilie an den Mehrheitsgesellschafter**

Mit Urteil v. 24.4.2024 hat das FG Düsseldorf (Az. 7 K 113/21) zur Problematik der Ermittlung der Kostenmiete bei vGA entschieden, dass eine vGA anzunehmen sein kann, wenn die vereinbarte Miete unterhalb der Kostenmiete zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags liegt. Grundlage der Berechnung der Kostenmiete sei die Zweite Berechnungsverordnung (II. BV), wobei steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen, hiervon abweichend nicht zu berücksichtigen sind, sondern die reguläre AfA anzusetzen ist. Einzubeziehen sei zudem eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals.

Im Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine AG geklagt, deren Mehrheitsaktionär zugleich auch Vorstand der AG in den Streitjahren war. In 2016 schloss dieser mit der AG einen Mietvertrag über die Vermietung eines Grundstücks nebst einem zu errichtenden Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von ca. 235 qm und drei Garagen. Das ordentliche Kündigungsrecht der AG wurde auf dreißig Jahre ausgeschlossen; zudem verpflichtete diese sich, dem Mieter ein auf dreißig Jahre befristetes Vorkaufsrecht einzuräumen. Der Mieter gewährte der AG für die Baukosten ein zinsloses Mieterdarlehen über 300 000 € mit Rückzahlung zum Ende des Mietverhältnisses. Mit Rücksicht auf das Mieterdarlehen und die Kosten der gesamten Baumaßnahmen von ca. 800 000 € wurde die ortsübliche Miete um 37,5 % gesenkt.

Die FinVerw vertrat die Auffassung, es liege eine vGA vor, weil das Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte, da die Vermietung nicht kostendeckend erfolge. Die FinVerw ermittelte eine Kostenmiete von 17,19 €/qm (mit dem Mehrheitsaktionär vereinbart waren lediglich 8 €/qm).

Das FG hat die dagegen gerichtete Klage als teilweise begründet angesehen und in seiner Entscheidung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sei bei Nutzungsüberlassungen im Rahmen des anzustellenden Fremdvergleichs nicht etwa die Marktmiete, sondern die sog. Kostenmiete anzusetzen (Grundlage der Berechnung der Kostenmiete sei die II. BV). Diese Erwägungen würden uneingeschränkt und damit nicht nur für besonders aufwendig ausgestattete EFH und unabhängig davon gelten, ob die eigenbetriebliche Nutzung der Immobilie überwiege.
- Der Höhe nach sei die Kostenmiete zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlages anzusetzen (nach der II. BV). Dabei seien im Streitfall keine Fremdkapitalkosten anzusetzen, da das gewährte Mieterdarlehen zinslos war.

- Die anzusetzende Eigenkapitalverzinsung sei aus dem durchschnittlichen Zinssatz der durch erste Hypotheken gesicherten Darlehen, die zu dieser Zeit von Kreditinstituten oder privatrechtlichen Unternehmen, zu deren Geschäften üblicherweise die Hergabe derartiger Darlehen gehört, zu geschäftsüblichen Bedingungen für Bauvorhaben an demselben Ort gewährt worden sind, oder in Anlehnung an den Zinssatz der zu dieser Zeit zahlenmäßig am meisten abgesetzten Pfandbriefe unter Berücksichtigung der üblichen Zinsspanne zu ermitteln.
- Die Gebäudeabschreibung sei für Zwecke der Kostenmiete mit der regulären steuerlichen AfA zu berücksichtigen.
- Schließlich sei der Gewinnzuschlag mit 5 % zu berücksichtigen (die Höhe eines Gewinnzuschlags von 5 % wird vom BFH nicht beanstandet).

**Hinweis:**

Das FG Düsseldorf hat seine Entscheidung bezugnehmend auf die höchstrichterliche Rechtsprechung klar nachvollziehbar abgeleitet. Für die Praxis zusammengefasst ergibt sich danach die Kostenmiete aus den Elementen Fremdkapitalkosten (solche waren im Streitfall nicht gegeben), Eigenkapitalkosten, Gebäudeabschreibung mit der regulären steuerlichen AfA (umfasst auch eine etwaige Abschreibung der Küche und der Außenanlagen), Verwaltungs- und Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnis und 5 % Gewinnzuschlag.

**27 VGA: Keine nachteilige Änderung der bereits verjährten Einkommensteuerfestsetzung des Gesellschafters nach § 32a KStG**

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 19.3.2024 hat das FG Köln (Az. 4 K 2717/09) zur Problematik der Änderung von Steuerbescheiden bei vGA oder verdeckter Einlage entschieden, dass die Vorschrift des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten Rückwirkung verfassungskonform dahingehend auszulegen ist, dass es die rückwirkend eintretende Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG nicht ermöglicht, eine bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährte ESt-Festsetzung (gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist) noch zu ändern.

Im Streitfall waren – verkürzt dargestellt – die zusammen veranlagten Stpfl. zu jeweils 50 % Gesellschafter einer GmbH. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging die FinVerw davon aus, dass im Rahmen der Körperschaftsteuer 1998 eine vGA i.H.v. rd. 827 TDM zu berücksichtigen sei. Die insoweit festgestellte Gewinnminderung bei der GmbH sollte sich aus der Differenz zu dem niedrigeren Marktwert eines von der GmbH mit Kaufvertrag aus 1998 erworbenen unbebauten Villengrundstücks zum geleisteten Kaufpreis ergeben. Das FA änderte am 1.4.2008 die Einkommensteuerfestsetzung 1998 der Stpfl. gem. § 32a KStG, indem es die vGA als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasste. Die Stpfl. bestritten die Anwendbarkeit des § 32a KStG auf Grund der für die Einkommensteuer bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung.

Das FG Köln hat diese Auffassung bestätigt, nach der vorliegend der Änderung der ESt-Festsetzung der Stpfl. der Ablauf der Festsetzungsfrist entgegensteht:

- Im Streitfall sei die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO am 31.12.2004 abgelaufen, sie sei damit im Zeitpunkt des Ergehens des Änderungsbescheides im April 2008 bereits verstrichen gewesen.
- Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO sei nicht eingetreten (käme bei Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung in Betracht).
- Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO (nach der vor Eintritt der Verjährung beim Stpfl. mit einer Außenprüfung begonnen worden sein muss) komme im Streitfall nicht zum Zuge, da die Prüfungsanordnung sich nur gegen die A-GmbH gerichtet hatte (nicht aber gegen die Stpfl.).

Nach Überzeugung des FG kommt die Anwendung des § 32a KStG ohnehin nur in den Fällen in Betracht, in denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war. Anderenfalls, so das FG, „läge auf Grund der damit verbundenen echten Rückwirkung und in Ermangelung besonderer Rechtfertigungsgründe ein verfassungswidriger Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes vor“.

**Hinweis:**

In einschlägigen Praxisfällen sollte in jedem Fall geprüft werden, ob eine von der FinVerw angestrebte Änderung nach § 32a KStG einen Einkommensteuerbescheid betrifft, der bei Inkrafttreten dieser Norm am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährt war – in derartigen Fällen ist eine Änderung nach § 32a KStG ausgeschlossen. Bereits höchstrichterlich geklärt sind i.Ü. die Sachverhalte, in denen ein Körperschaftsteuerbescheid vor dem 19.12.2006 geändert wurde – in diesen Fällen kann § 32a KStG nicht für eine Änderung auf Ebene des Anteilseigners herangezogen werden.

**28 Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer**

Mit seinem Urteil vom 5.6.2024 (Az. VI R 20/22) hat der BFH in Bestätigung der ständigen Rechtsprechung entschieden,

- dass einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft bereits bei Fälligkeit zufließen,
- dass der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig wird, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart hätten, und
- dass Tantiemeforderungen, die in den festgestellten Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen sind, dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer auch nicht zufließen, selbst wenn eine dahingehende Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in den (festgestellten) Jahresabschlüssen hätte gebildet werden müssen (insoweit gegen die Auffassung des BMF).

Im Streitfall hat der BFH die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen und ausgeführt,

- dass die Besteuerung von Tantiemen, die zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, deren Zufluss voraussetzt, der mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eintrete.
- Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern könne ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift vorliegen, weil dieser es in der Hand habe, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist.
- Im Streitfall seien dem Stpfl. die Tantiemen in den Streitjahren nicht zugeflossen, da die Ansprüche noch nicht fällig waren – weil die GmbH die Tantiemeforderungen des Stpfl. in ihren Jahresabschlüssen nicht als Verbindlichkeit abgebildet hatte.
- Dabei sei unerheblich, ob die fehlende Passivierung einer Verbindlichkeit einem Buchungsfehler geschuldet war oder ob eine Bilanzierung aus anderen Gründen von vornherein nicht in Betracht kam, etwa weil die Tantiemezusage vor der Entstehung der darin vereinbarten Tantiemeansprüche einvernehmlich aufgehoben wurde.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zufluss bei beherrschenden Gesellschaftern, stellt aber gleichzeitig entscheidungserheblich auf die bilanzielle Abbildung (hier: der Einbuchung der Verbindlichkeiten) ab, was neuerlich die Bedeutung (und Notwendigkeit) einer sorgfältigen Bilanzierung unterstreicht.

---

## Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1.1.2025 – Hinweise der Finanzverwaltung und Handlungsempfehlungen

---

### 29 Einführung der E-Rechnungspflicht im B2B-Geschäft

Erbringt ein Unternehmer eine Leistung an einen anderen, im Inland ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen (B2B – Business-to-Business), muss zukünftig grundsätzlich eine **elektronische Rechnung (E-Rechnung)** erteilt werden. Dies ist allerdings keine Rechnung in einem beliebigen elektronischen Format, wie z.B. eine PDF-Datei. Vielmehr ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die E-Rechnung wird damit zum neuen Rechnungsstandard und die Erstellung einer Papierrechnung zum Ausnahmefall.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung gilt **ab 1.1.2025**. Umgesetzt wurden aber umfangreiche Übergangsregelungen, so dass die Umstellung auf die E-Rechnung über einen Übergangszeitraum umgesetzt werden kann. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Übergangsregelungen nur für die Erstellung von Ausgangsrechnungen durch den Unternehmer gelten. Dagegen müssen alle umsatzsteuerlichen Unternehmer ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen zu empfangen.

Nachdem das Thema E-Rechnungspflicht im Bereich der Rechnungsstellung im B2G-Bereich („Business-to-Government“) – also an Auftraggeber der öffentlichen Hand – in Deutschland bereits umgesetzt ist, folgt nun die schrittweise Einführung auch für die Rechnungsstellung zwischen zwei Unternehmern (B2B). Damit wird eine erste Maßnahme zur Umsetzung der EU-Initiative „ViDA“ (VAT in the digital age) umgesetzt. Ziel dieser Initiative ist es, den Umsatzsteuerbetrug zu minimieren und den digitalen Prozessen der Wirtschaft gerecht zu werden. Die E-Rechnung bildet die Grundlage für die im Rahmen von ViDA geplante Einführung eines **EU-einheitlichen Meldewesens** für nationale und EU-weite Umsätze. Dies ist insgesamt ein Prozess, der über mehrere Jahre gehen wird. Zunächst soll das Meldesystem für den grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der EU gelten und das bisherige System der Zusammenfassenden Meldung (ZM) ersetzen. Aber auch diese Umsetzung steht noch aus.

#### **Handlungsempfehlung:**

Auch wenn die Einführung der E-Rechnung mit **umfangreichen Übergangsfristen** verbunden ist, müssen sich Unternehmen bereits jetzt schon darauf einstellen. Die FinVerw hat ein begleitendes Einführungsschreiben im Entwurf vorgelegt. Unternehmen müssen rechtzeitig sicherstellen, dass der Empfang und die Erteilung von E-Rechnungen möglich werden. Individuell ist zu prüfen, ob dies über die Implementierung eines entsprechenden Prozesses im eigenen ERP-System oder durch die Nutzung einer separaten Softwarelösung erfolgt.

#### **Hinweis:**

Zu sehen ist, dass die Umstellung auf eine elektronische Rechnungsstellung mit deutlichen **Vorteilen** verbunden sein kann. So können Kosten für die Erstellung, Übermittlung und Archivierung der Rechnung gesenkt werden, interne Prozesse können beschleunigt werden, da die Rechnungen unmittelbar im ERP-System allen zur Verfügung stehen, Zahlungseingänge können durch den elektronischen Versand beschleunigt und durch die durchgängige IT-Lösung einfacher überwacht werden.

### 30 Definition des Rechnungsbegriffs im Umsatzsteuergesetz – E-Rechnung als neuer Rechnungsstandard

Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 wird der Begriff der elektronischen Rechnung neu definiert. Danach ist eine E-Rechnung eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Das strukturierte elektronische Format muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntax gem. RL 2014/55/EU entsprechen (und damit der CEN-Norm EN 16931). Eine Rechnung, die nicht den Anforderungen der neuen Definition einer E-Rechnung genügt, wird zukünftig als „sonstige Rechnung“ bezeichnet. Damit wird die E-Rechnung zum Rechnungsstandard.

Alternativ kann das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Dann ist allerdings Voraussetzung, dass sich die nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben richtig und vollständig in ein Format extrahieren lassen, das der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Ist dies gegeben, sind z.B. auch über EDI-Verfahren ausgestellte Rechnungen, deren Formate nicht der CEN-Norm EN 16931 entsprechen, weiterhin zulässig. Die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format muss also ein IT-gestütztes Auslesen und Weiterverarbeiten der Rechnung erlauben.

Erfüllt werden die Formatanforderungen z.B. von der X-Rechnung, die v.a. im öffentlichen Auftragswesen bereits zum Einsatz kommt, oder dem hybriden ZUGFeRD-Format (Kombination aus PDF-Dokument und XML-Datei):

- **X-Rechnungen** sind der Standard für öffentliche Aufträge sowie an den Bund und die Kommunen (B2G-Umsätze). Diese werden im xml-Format dargestellt. Hierbei handelt es sich um einen Datensatz mit allen relevanten Informationen, der jedoch für das menschliche Auge nicht komfortabel lesbar ist. Der Datensatz kann allerdings vom Rechnungsempfänger visualisiert werden.
- Beim **ZUGFeRD-Format** handelt es sich um ein hybrides E-Rechnungs-Format. Dies bedeutet, dass hier maschinenlesbare xml-Dateien in menschenlesbare PDF-/A3-Dateien eingebettet werden.
- Auch **andere europäische Rechnungsformate** wie z.B. Factur-X (Frankreich) oder FatturaPA (Italien) entsprechen den Anforderungen der Norm EN 16931.

Weiterhin müssen folgende Aspekte erfüllt sein, nämlich

- die Echtheit der Herkunft – der Aussteller der Rechnung muss also eindeutig identifizierbar sein,
- die Unversehrtheit des Inhalts – es dürfen also keine inhaltlichen Veränderungen möglich sein und
- die Lesbarkeit der Rechnung – also die maschinelle Auswertbarkeit.

Mithin muss also das strukturierte elektronische Format so beschaffen sein, dass der Rechnungsempfänger nach Empfang der elektronischen Rechnung keine Änderungen oder Ergänzungen an dieser vornehmen kann, ohne dass diese erkennbar wären. Im Ergebnis ist damit eine E-Rechnung eine elektronische Datei, die nur mithilfe entsprechender Software lesbar gemacht werden kann. Dieser Datei kann aber auch eine für den Menschen unmittelbar lesbare Version (z.B. als PDF-Datei) beigefügt werden, wenn diese in einer Datei verknüpft werden (**hybrides Format**).

Sobald kein strukturiertes elektronisches Format, sondern **nur ein elektronisches Format** verwendet wird, liegt keine E-Rechnung, sondern eine „sonstige Rechnung“ vor. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Rechnung als PDF-Dokument per E-Mail übermittelt wird.

#### **Hinweis:**

Die Ausstellung und Übermittlung einer Rechnung in einem anderen elektronischen Format als dem der E-Rechnung bedarf der Zustimmung des Leistungsempfängers. Ebenso bedarf in anderen Fällen als der Leistung an einen anderen Unternehmer die Verwendung einer elektronischen Rechnung der Zustimmung des Empfängers. Diese Zustimmung bedarf nach den (vorläufigen) Vorgaben der FinVerw keiner besonderen Form. Sie kann etwa in Form einer Rahmenvereinbarung (z.B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) oder auch konkludent (durch widerspruchslöse Annahme/Zahlung) erfolgen.

#### **Hinweis:**

Bei all diesen Formvorgaben dürfen auch die **inhaltlichen Anforderungen an die umsatzsteuerlichen Rechnungen** nicht aus dem Blick geraten. Der strukturierte Teil einer E-Rechnung muss alle gesetzlichen Rechnungspflichtangaben enthalten. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung stellt die FinVerw klar, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen müssen. Dabei können aber auch ergänzende Angaben in einen in die E-Rechnung integrierten Anhang aufgenommen werden. Dies betrifft z.B. Stundennachweise.

Die **Übermittlung einer E-Rechnung** muss in elektronischer Form erfolgen. Für die Übermittlung von E-Rechnungen kommen beispielsweise der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle oder die Möglichkeit des Downloads über ein (Kunden-)Portal in Betracht.

Hinzuweisen ist darauf, dass auch E-Rechnungen **archiviert** werden müssen. Insoweit gelten die allg. Regeln, also die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD). Der Prozess der Erstellung und des Versands sowie des Empfangs von E-Rechnungen und deren Archivierung muss dokumentiert werden (**Verfahrensdokumentation**).



Die Übermittlung einer E-Rechnung erfolgt also in folgendem **Prozess**:

1. **Rechnungserstellung:** Die E-Rechnung muss mit allen umsatzsteuerlichen Pflichtangaben und in dem vorgegebenen Format elektronisch erstellt werden. Dies kann IT-seitig beliebig umgesetzt werden, also z.B. unmittelbar aus dem Rechnungswesenprogramm, einem Auftragsverwaltungsprogramm oder mit einem einfachen Hilfsprogramm erfolgen. Neben diesen Pflichtangaben können beliebige Zusatzangaben in den elektronischen Datensatz aufgenommen werden, wie z.B. Kreditorennummer oder Zahlungsinformationen.
2. **Archivierung:** Die erzeugte E-Rechnung muss vom Rechnungsaussteller revisionssicher archiviert werden. Das heißt es muss sichergestellt werden, dass die E-Rechnung als Datensatz in ihrem ursprünglichen Format unveränderbar und revisionssicher aufbewahrt wird.
3. **Elektronische Übermittlung:** Die E-Rechnung muss sodann elektronisch an den Leistungsempfänger übermittelt werden. Dies kann schlicht als E-Mail mit der E-Rechnung als Anhang erfolgen oder in Absprache mit dem Leistungsempfänger über beliebige andere Übermittlungssoftware/IT-Schnittstellen, wie z.B. dem Hochladen in ein Lieferantenportal.

**Hinweis:**

Dieser Prozess und die konkrete Vorgehensweise durch den Unternehmer ist in der Verfahrensdokumentation festzuhalten.

### 31 In welchen Fällen besteht die Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung?

Ob künftig für eine Leistung zwingend eine E-Rechnung zu erteilen ist oder ob weiterhin auf anderem Wege abgerechnet werden darf, hängt im Wesentlichen von dem Adressaten der Rechnung sowie von der Art der erbrachten Leistung ab. Daher wird es künftig bei vielen Unternehmen zu einem Nebeneinander von E-Rechnungen und sonstigen Rechnungen kommen.

**Hinweis:**

Dies kann in der Praxis dann unterschiedlich gehandhabt werden. So kann es je nach Geschäftsmodell sinnvoll sein, stets mit einer E-Rechnung abzurechnen und daneben die gleiche Rechnung auch in konventionellem Format zu übermitteln (hybrides Format). In anderen Fällen kann aber auch von vorneherein anhand der Kundendaten eine Trennung in E-Rechnung oder Rechnung in konventionellem Format erfolgen. Dann muss aber bereits beim Auftragsvorgang eine entsprechende Datenabfrage erfolgen.

Die **E-Rechnungspflicht** gilt nur für einen bestimmten Kundenkreis und für bestimmte Leistungen:

- Eine E-Rechnungspflicht besteht zukünftig grds. nur dann, wenn Unternehmer ihre Leistung an einen Kunden erbringen, der selbst Unternehmer ist und die abgerechnete Leistung für sein Unternehmen empfängt (B2B). Im B2C-Bereich, also bei Leistungserbringung an Nichtunternehmer/Privatkunden, gilt die E-Rechnungspflicht also nicht; es kann aber in Absprache mit dem Kunden eine E-Rechnung oder eine Rechnung im hybriden Format übermittelt werden.
- Weiterhin ist Voraussetzung, dass der Kunde im Inland ansässig ist.
- Die E-Rechnungspflicht greift nur für Leistungen, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig oder aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 bis 7 UStG sind. Damit gilt die deutsche E-Rechnungspflicht nicht für Leistungen, die nicht in Deutschland steuerbar oder aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 8 ff. UStG sind – so insbesondere bei Grundstücksvermietungen, Grundstücksübertragungen, Leistungen z.B. der Ärzte, Zahnärzte und Physiotherapeuten, Krankenhausleistungen, künstlerische Leistungen, Schul- und Bildungsleistungen.

Generell gilt die E-Rechnungspflicht **nicht für Kleinbetragsrechnungen** (bis 250,00 €) und für **Fahrausweise** (ohne Betragsgrenze). Die Erteilung einer E-Rechnung ist in diesen Fällen aber möglich.

Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten ebenso für die Rechnungsausstellung in Form einer **Gutschrift** sowie z.B. für Rechnungen

- über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet,
- die von **Kleinunternehmern** ausgestellt werden,
- Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen,
- über Umsätze, für welche die Differenzbesteuerung angewendet wird.

Voraussetzung ist dann allerdings stets, dass die genannten Umsätze an inländische Unternehmer ausgeführt werden.

**Hinweis:**

Damit muss auch ein Kleinunternehmer, der nur gelegentlich Leistungen an andere Unternehmer erbringt, die Möglichkeit schaffen, zukünftig E-Rechnungen ausstellen zu können.

Die E-Rechnungspflicht gilt auch gegenüber Unternehmern als Rechnungsempfängern, die selbst Kleinunternehmer sind oder ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen, so z.B. als Vermieter einer Wohnung oder als Arzt.

**Hinweis:**

Für die Abrechnung über steuerpflichtige **Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer** (insb. Privatperson) oder an einen Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich kann eine sonstige Rechnung ausgestellt werden. In diesen Fällen ist die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung umsatzsteuerrechtlich immer zulässig. Eine Ausstellung und Übermittlung als E-Rechnung oder als eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ist hingegen in diesen Fällen nur mit der Zustimmung des Empfängers möglich. Diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkludent (z.B. durch eine widerspruchsfähige Annahme) erfolgen. Mithin muss geprüft werden, ob der Leistungsempfänger als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist. Diese Prüfung sollte als Abfrage in den Bestellprozess integriert werden.

Dies betrifft z.B. Handwerksbetriebe. Diese müssen – soweit an Privatpersonen weiterhin ausschließlich eine Papierrechnung erstellt werden soll – zukünftig allerdings abfragen, ob die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmer (z.B. den privaten Immobilienvermieter für die vermieteten Immobilien) – dann zwingend E-Rechnung – oder für einen sonstigen Empfänger (z.B. die Privatwohnung des privaten Immobilienvermieters) erfolgt – dann wahlweise auch Papierrechnung. Möglicherweise ist es in diesem Fall auch einfacher, wenn zukünftig stets eine Rechnung in einem hybriden Format ausgestellt wird, so dass sowohl die Anforderungen der E-Rechnung als auch die unmittelbare Lesbarkeit für den Empfänger sichergestellt wird.

### 32 Zeitliche Anwendung der Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung im B2B-Bereich gilt **ab 1.1.2025**. Unternehmer müssen daher als Leistungsempfänger ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen.

Umgesetzt wurden aber für die Ausstellung von Rechnungen umfangreiche **Übergangsregelungen**. Abweichend zur verpflichtenden E-Rechnung kann (Wahlrecht) eine Rechnung nach bisherigem Standard, also auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem anderen elektronischen Format (z.B. als PDF-Datei) übermittelt werden

- **bis zum 31.12.2026** für einen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführten Umsatz – damit ist generell noch in 2025 und 2026 eine Rechnungsstellung nach den bisherigen Regelungen zulässig;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn der Gesamtumsatz des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 € betragen hat – m.a.W. wenn der leistende Unternehmer in 2026 Umsätze größer 800 000 € getätigt hat, muss er verpflichtend ab 1.1.2027 E-Rechnungen ausstellen;
- **bis zum 31.12.2027** für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz, wenn die Rechnung mittels elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt wird. Über den 31.12.2027 hinaus dürfen EDI-Rechnungen nur noch genutzt werden, wenn sie kompatibel zur Norm EN 16931 sind und der Rechnungsempfänger dem zugestimmt hat.

**Handlungsempfehlung:**

Es sind also praxiserichte Übergangsregelungen geschaffen worden. Unternehmer müssen sich nun in den kommenden Jahren auf die neue elektronische Form der Rechnungsstellung einstellen. Hierzu sind entsprechende Softwarelösungen erforderlich. Zu beachten ist, dass zukünftig nicht selten parallel auch die Rechnungsstellung in Papierform ermöglicht werden muss, wenn ein Umsatz z.B. an eine Privatperson getätigt wird. Dies wird dann eine entsprechende Steuerung in den Kundendaten des Rechnungserstellungsprogramms erfordern. Hiervon werden viele Unternehmer betroffen sein, so z.B. Handwerker, Großhandel oder z.B. auch Restaurants oder Hotels.

**Hinweis:**

Erstellt der Leistungserbringer keine E-Rechnung, obwohl hierzu eine Verpflichtung besteht, so hat der Leistungsempfänger einen zivilrechtlichen Anspruch auf Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung. Auch steht dem Rechnungsempfänger ein Zurückbehaltungsrecht hinsichtlich des von ihm zu zahlenden Entgelts zu, solange und soweit der Leistende seiner Verpflichtung zur Erteilung einer ordnungsgemäßen E-Rechnung nicht nachgekommen ist. Auch bedeutet der Verstoß gegen die E-Rechnungspflicht im Grundsatz einen Verstoß gegen die formellen Aufzeichnungspflichten. Soweit damit Anlass besteht, an der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen zu zweifeln, kann das FA in Ausnahmefällen Schätzungen vornehmen.

Hinsichtlich des **Empfangs einer E-Rechnung gilt keine Übergangsregelung**, er ist somit vom 1.1.2025 an durch den Unternehmer als Rechnungsempfänger zu gewährleisten. Zwar kann – soweit der Rechnungsaussteller unter die Übergangsregelung fällt – im Grundsatz weiterhin eine sonstige Rechnung erteilt werden. In der Praxis dürften Rechnungsaussteller aber eher frühzeitig einheitlich auf E-Rechnungen bzw. Rechnungen im hybriden Format umstellen, damit der Aufwand der Rechnungsausstellung möglichst gering gehalten wird.

**Hinweis:**

Besteht für einen Sachverhalt E-Rechnungspflicht, verweigert der Rechnungsempfänger jedoch die Annahme oder ist er ab dem 1.1.2025 hierzu technisch nicht in der Lage, hat er kein Anrecht auf eine alternative Ausstellung einer sonstigen Rechnung durch den Rechnungsaussteller. In diesem Fall gelten die umsatzsteuerlichen Pflichten des Rechnungsausstellers auch als erfüllt, wenn er eine E-Rechnung ausgestellt und sich nachweislich um ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat. Die reine Annahmefähigkeit von E-Rechnungen kann z.B. durch Einrichtung eines entsprechenden E-Mail-Postfachs sichergestellt werden.

### 33 Konsequenzen für Rechnungsempfänger

Zu beachten sind auch die **Konsequenzen für Rechnungsempfänger**. Die neue E-Rechnung gilt grundsätzlich ab 1.1.2025 und sofern ein inländisches Unternehmen als Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nicht in Anspruch nimmt, müssen inländische unternehmerische Rechnungsempfänger bereits ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen nach den neuen Vorgaben empfangen und verarbeiten zu können. Insoweit ist zu beachten, dass die elektronische Rechnungsstellung nicht an eine Zustimmung des Rechnungsempfängers geknüpft ist. Damit müssen zukünftig auch z.B. umsatzsteuerliche Kleinunternehmer oder auch Unternehmer, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, wie z.B. Ärzte oder Wohnungsvermieter, in der Lage sein, elektronische Rechnungen im strukturierten Format empfangen und archivieren zu können.

**Hinweis:**

Bei Rechnungen an Endverbraucher bleibt deren Zustimmung Voraussetzung für die elektronische Rechnungsstellung.

Der Empfang der Rechnung verläuft im Grundsatz über folgenden **Prozess**:

1. **Physischer Empfang der E-Rechnung:** Die E-Rechnung muss als Datensatz elektronisch empfangen werden. Dies kann schlicht als E-Mail mit Anhang der E-Rechnungsdatei erfolgen, als direkter Empfang im Rechnungswesenprogramm bzw. ERP-Programm oder auch über eine mit dem Rechnungsaussteller vereinbarte Softwareschnittstelle/Kundenportal – so z.B. in Unternehmensgruppen oder z.B. Einkaufsverbänden.
2. **Archivierung der E-Rechnung:** Die E-Rechnung muss sodann revisionssicher archiviert werden. Das heißt es muss sichergestellt werden, dass die empfangene E-Rechnung als Datensatz in ihrem ursprünglichen Format unveränderbar und revisionssicher aufbewahrt wird. Um die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleisten zu können, bedarf es beispielsweise eines Prüfpfads oder einer elektronischen Signatur. Diese elektronische Archivierung der E-Rechnung ist zwingend. Nicht ausreichend wäre es, wenn diese lesbar gemacht und ausgedruckt wird und dieser Ausdruck aufbewahrt wird.
3. **EDV-gestützte Extraktion der Daten aus der E-Rechnungsdatei:** Sodann können die Daten aus der E-Rechnung softwaregestützt ausgelesen werden. Dies kann schlicht mit einem einfachen Hilfsprogramm erfolgen, welches die Daten ausliest und lesbar darstellt oder es kann ein unmittelbares Einlesen in das eigene Rechnungswesenprogramm bzw. ERP-Programm erfolgen, so dass auch eine IT-gestützte Weiterverarbeitung, wie z.B. Verbuchung oder Generierung einer Zahlung o.Ä., erfolgen kann.

**Hinweis:**

Die gesetzlichen Vorgaben lassen dem Stpfl. Flexibilität und das elektronische Format bietet darüber hinaus Möglichkeiten der Effizienzsteigerung:

- Die Art und Weise der EDV-Verarbeitung kann der Stpfl. selbst auswählen. Möglich ist lediglich der Empfang, die Archivierung und die Lesbarmachung der elektronischen Rechnung.
- Das elektronische Format kann aber auch für die weitere Verarbeitung genutzt werden, so für eine IT-gestützte Rechnungsprüfung und -freigabe, Verbuchung und Zahlung und z.B. die Erfassung von Mengen im Lagerprogramm.
- Das elektronische Format erleichtert auch die Etablierung von IT-gestützten Prüfroutinen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Mindestangaben und der umsatzsteuerlichen Behandlung der Rechnung.
- Ebenso bestehen hinsichtlich des E-Rechnungsdatensatzes nur insoweit Vorgaben, als dieser zwingend die umsatzsteuerlichen Mindestangaben enthalten und in dem vorgegebenen Format sein muss. Zulässig ist es, zusätzliche Daten in den Datensatz mit aufzunehmen, welche z.B. der einfacheren weiteren Verarbeitung im Rechnungswesen dienen, wie z.B. Debitoren oder Vorgangsnummer, Zahlungsinformationen o.Ä.

Aus materieller Sicht ist von Bedeutung, dass ein **Recht zur Geltendmachung von Vorsteuer** nur dann besteht, wenn eine nach den gesetzlichen Regeln ausgestellte Rechnung vorliegt. Und ist dies zukünftig eine E-Rechnung, so besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug nur, wenn eine E-Rechnung vorliegt. In Ausnahmefällen ist ein Vorsteuerabzug auch ohne E-Rechnung möglich, wenn die FinVerw über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu überprüfen. Diesen Nachweis müsste aber der Unternehmer erbringen, der den Vorsteuerabzug begehrt.

**Hinweis:**

Sehen diese Vorschriften die zwingende Erteilung einer E-Rechnung vor und erhält ein Unternehmer diese nicht, sondern beispielsweise eine Papierrechnung, so besitzt er aus diesem Beleg künftig grundsätzlich kein Recht zum Vorsteuerabzug. Dabei spielt es keine Rolle, ob keine E-Rechnung ausgestellt wurde oder der die Leistung empfangende Unternehmer die E-Rechnung nicht empfangen konnte.

**34 Besonderheiten bei einzelnen Sachverhalten**

Auf folgende besondere Sachverhalte ist hinzuweisen:

- Bei **Dauersachverhalten** – wie z.B. langfristigen Grundstücksvermietungen – wurden in der Vergangenheit oftmals keine Rechnungen erstellt, da die Verträge so ausgestaltet werden konnten, dass sie als Rechnungen gelten. Zukünftig ist aber auch dieser Bereich von der E-Rechnungslegungspflicht betroffen. Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis, wie z.B. einem Mietverhältnis besteht, ist es nach der Äußerung der FinVerw ausreichend, wenn für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, welcher der zu Grunde liegende Vertrag als Anhang beigefügt wird, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt.

Für Dauerschuldverhältnisse ist spätestens bis zum Auslaufen der vom Rechnungsaussteller angewendeten Übergangsregelung eine initiale E-Rechnung nach vorstehender Regelung zu erteilen. Dies gilt auch für Dauerschuldverhältnisse, die vor dem 1.1.2025 begründet worden sind.

- Für eine **Rechnungsberichtigung** gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie für die Ausstellung von Rechnungen. Daher muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls in der für diese vorgeschriebenen Form (unter Verwendung des entsprechenden Dokumententyps) erfolgen. Die Korrektur einer E-Rechnung durch eine sonstige Rechnung (z.B. in Papierform) ist nicht möglich.
- Hinsichtlich der **Archivierung** von E-Rechnungen gilt, dass der strukturierte Teil einer E-Rechnung so aufzubewahren ist, dass dieser in seiner ursprünglichen Form vorliegt und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden. Eine maschinelle Auswertbarkeit seitens der FinVerw muss sichergestellt sein. Das Drucken und anschließende Löschen des E-Rechnungs-Datensatzes reichen also nicht aus.

Mit freundlichen Grüßen

*Schiff-Martini & Cie. GmbH*  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft