

## Themen dieser Ausgabe

- Einführung der E-Rechnung
- Zuteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer
- Hinzuschätzung bei Buchführungsmängeln
- Vorsteuerabzug für „Mieterstrom“
- Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen
- Anhebung von Freibeträgen 2024

## Ausgabe Dezember 2024

*Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,*

*auch mit unserer Dezember-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 30.10.2023).*

## STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

### Unternehmer

#### Einführung der E-Rechnung

Bereits in der Oktober-Ausgabe dieser Mandanten-Information haben wir über die Einführung der E-Rechnungspflicht von Unternehmern bei Leistungen an andere Unternehmer im Inland berichtet. Die dortigen Ausführungen beruhen auf einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF), welches seinerzeit lediglich als Entwurf vorlag. Nunmehr hat das BMF das finale Schreiben zur Einführung der E-Rechnung veröffentlicht, auf dessen Inhalt wir im Folgenden eingehen.

**Hintergrund:** Grundsätzlich müssen inländische Unternehmer, die ab dem 1.1.2025 Leistungen an andere inländische Unternehmer ausführen, eine E-Rechnung ausstellen (zu den Übergangsregelungen s. Hinweis am Ende des Beitrags). Dabei handelt es sich nicht um die elektronische Übermittlung einer Rechnung, sondern um ein sog. strukturiertes elektronisches Format, das auf einer bestimmten EU-Richtlinie beruht. Eine derartige E-Rechnung kann elektronisch ausgelesen und in einem europäischen Meldesystem erfasst werden, das zur Bekämpfung von Umsatzsteuerhinterziehung eingerichtet wird.

Ausgenommen von der E-Rechnungspflicht sind Rechnungen über bestimmte steuerfreie Leistungen, Kleinbetragsrechnungen bis 250 € sowie Fahrausweise. Ferner sollen auch Kleinunternehmer von der Pflicht zur Ausstellung einer

# DIE MANDANTEN | INFORMATION

E-Rechnung befreit werden. Diese geplante Gesetzesänderung ist zurzeit jedoch noch nicht umgesetzt worden.

## Wesentlicher Inhalt des aktuellen BMF-Schreibens:

- Zulässige inländische elektronische Formate sind etwa das sog. ZUGFeRD-Format oder der Standard XRechnung. Auch europäische E-Rechnungsformate wie z. B. Factur-X aus Frankreich sind zugelassen.
- Die mehrfache Übersendung ein und derselben Rechnung ist unschädlich, solange es sich um dieselbe Rechnung handelt.

**Hinweis:** Die mehrfache Übersendung ein und derselben E-Rechnung löst also keine Pflicht zur mehrfachen Abführung der Umsatzsteuer aus.

- Ist eine E-Rechnung fehlerhaft oder unvollständig, kann sie berichtigt werden. Allerdings muss die Berichtigung ebenfalls im elektronischen Format erfolgen. Die Rechnungsberichtigung wirkt dann auf den Zeitpunkt der ersten, fehlerhaften Rechnung zurück, so dass der Rechnungsempfänger rückwirkend die Vorsteuer geltend machen kann.
- Soll ein Vertrag über eine Dauerleistung (z. B. Mietvertrag) als Rechnung dienen, genügt es, wenn bei einem neu abgeschlossenen Vertrag für den ersten Teilleistungszeitraum (z. B. für den ersten Monat bei einem Mietvertrag) eine E-Rechnung ausgestellt wird und der Vertrag als Anhang beigefügt wird.

**Hinweis:** Ist vor dem 1.1.2027 – dies ist der Zeitpunkt, ab dem die Übergangsregelung endet (siehe Hinweis unten) – eine Dauerrechnung als sonstige Rechnung erteilt worden, muss keine zusätzliche E-Rechnung ausgestellt werden, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern.

- Wird gegen die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung verstoßen, kann der Rechnungsempfänger grundsätzlich **keine Vorsteuer** aus der Rechnung geltend machen. Der Rechnungsaussteller kann jedoch eine E-Rechnung nachträglich ausstellen und auf diese Weise die Rechnung berichtigen. Der Vorsteuerabzug wird ohne Berichtigung anerkannt, wenn der Rechnungsempfänger davon ausgehen konnte, dass der Rechnungsaussteller noch unter die bis zum 31.12.2026 oder 31.12.2027 geltende Übergangsregelung fällt (siehe Hinweis unten).

**Hinweis:** Auch ohne Berichtigung kann die Vorsteuer abgezogen werden, wenn das Finanzamt aus der formell fehlerhaften Rechnung alle Angaben, die für den Vorsteuerabzug erforderlich sind, entnehmen kann. Ein Vorsteuerabzug darf nämlich grundsätzlich nicht allein aus formellen Gründen versagt werden. Für die Praxis empfiehlt sich jedoch eine Berichtigung durch den Rechnungsaussteller, um Streit mit dem Finanzamt zu vermeiden.

- Für alle inländische Unternehmer besteht **ab dem 1.1.2025 die Pflicht, E-Rechnungen empfangen zu können**. Hierfür genügt es, wenn der Rechnungsempfänger ein E-Mail-Postfach bereitstellt. Es muss sich hierbei nicht um ein gesondertes Postfach nur für den Empfang von E-Rechnungen handeln. Eine Übergangsfrist für den Empfang von E-Rechnungen gibt es nicht.

**Hinweis:** Das BMF-Schreiben gilt für alle Umsätze, die nach dem 31.12.2024 ausgeführt werden.

Für die Verpflichtung zur **Ausstellung** einer E-Rechnung hat der Gesetzgeber **Übergangsregelungen** eingeführt. So kann der Unternehmer noch bis zum 31.12.2026 das bisherige Rechnungsformat (z. B. Papier oder E-Mail mit Rechnungsanhang) verwenden. Für Unternehmer, deren Umsatz im Vorjahr maximal 800.000 € betragen hat, gilt eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2027.

## Zuteilung der W-IdNr.

Der Gesetzgeber hat beschlossen, jedem Unternehmer eine sog. Wirtschafts-Identifikationsnummer (W-IdNr.) zuzuteilen (s. hierzu unsere Mandanten-Information September 2024). Inzwischen wurde die sog. Wirtschafts-Identifikationsnummer-Verordnung vom Bundesrat verabschiedet und im Bundesgesetzblatt verkündet. Gegenüber dem ursprünglichen Entwurf gab es insbesondere **Änderungen in Bezug auf die zeitliche Vergabe** der W-IdNr.:

- So wird das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) Unternehmern, denen bis zum 30.11.2024 eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde, diese per öffentlicher Bekanntmachung im Bundessteuerblatt als W-IdNr. zuteilen.
- Einem wirtschaftlich Tätigen, der umsatzsteuerlich erfasst oder Kleinunternehmer ist und dem das BZSt bis zum 30.11.2024 noch keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, wird das BZSt ab dem 1.12.2024 eine W-IdNr. zuteilen, sofern für diesen ein ELSTER-Konto eingerichtet ist.
- Allen übrigen wirtschaftlich Tätigen wird eine W-IdNr. ab dem 1.7.2025 zugeteilt.

## Hinzuschätzung bei Buchführungsmängeln

Weist die Buchführung eines Unternehmers formelle und materielle Buchführungsmängel auf, darf das Finanzamt eine Hinzuschätzung vornehmen. Sofern im konkreten Einzelfall eine Hinzuschätzung im Wege einer Nachkalkulation oder mit Hilfe der Richtsatzsammlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt eine Hinzuschätzung durch Ansatz eines Unsicherheitszuschlags von maximal 20 % auf die erklärten Umsätze vornehmen.

**Hintergrund:** Das Finanzamt ist zu einer (Hinzu-)Schätzung u.a. dann berechtigt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er führen müsste, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung der Besteuerung wegen Mängeln nicht zugrunde gelegt werden kann.

**Sachverhalt:** Der Kläger war Inhaber eines Kiosks, zu dem auch eine Lotto-Toto-Aannahmestelle sowie eine Verkaufsstelle für Nahverkehrstickets gehörte. Er ermittelte seinen Gewinn durch Bilanzierung. Für seine Kassenführung nutzte er eine elektronische Registrierkasse; für die Lotto- und Totoscheine verwendete er eine separate Lottokasse. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer formelle und materielle Buchführungsmängel fest und schätzte 5 % auf die Umsätze hinzu.

**Entscheidung:** Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Die Buchführung war **formell fehlerhaft**, weil der Kläger die Anleitungen zur Kassenbedienung und -programmierung sowie die Programmierungsprotokolle nicht aufbewahrt hatte. Er konnte auch nicht die Tagesendsummenbons lückenlos vorlegen. Zudem war die Kassensturzfähigkeit nicht gegeben, weil die Kassenberichte nicht ordnungsgemäß geführt wurden.
- Die Buchführung enthielt auch **materielle Mängel**. So ergaben sich Abweichungen zwischen den einzelnen Aufzeichnungen und Unstimmigkeiten bei der Abrechnung der Lotogelder.
- Das Finanzamt war daher zu einer **Hinzuschätzung berechtigt**. Eine Nachkalkulation (sog. innerer Betriebsvergleich) war jedoch nicht möglich, weil die hierfür erforderlichen Unterlagen wie z. B. Preislisten und detaillierte Warenumsatzberichte nicht vorhanden waren. Eine Schätzung anhand der in der sog. Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung veröffentlichten Richtsätze (sog. äußerer Betriebsvergleich) schied ebenfalls aus, weil diese zu einem höheren Schätzungsergebnis geführt hätte.
- Da weder ein innerer Betriebsvergleich noch ein äußerer Betriebsvergleich möglich waren, war somit der Ansatz eines Unsicherheitszuschlags möglich. Dabei ist u. a. das **Maß der Verletzung der Mitwirkungspflichten** durch den Steuerpflichtigen zu berücksichtigen; die Obergrenze für einen Unsicherheitszuschlag liegt nach der Rechtsprechung bei 20 %. Der Ansatz eines Unsicherheitszuschlags von 5 % im Streitfall war nicht zu beanstanden, da es sich bei dem Kiosk um einen bargeldintensiven Betrieb handelte und sich der Prozentsatz von 5 % eher am unteren Rande der Bandbreite für einen Zuschlag bewegte.

**Hinweise:** Bei der Anwendung der Richtsatzsammlung, die von der Finanzverwaltung herausgegeben wird, werden die Rohgewinnaufschlagsätze bzw. Rohgewinnsätze vergleichbarer Betriebe derselben Branche als Schätzungsgrundlage herangezogen. Allerdings ist derzeit zweifelhaft, ob die Richtsatzsammlung überhaupt als Schätzungsgrundlage geeignet ist. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat deutliche Zweifel in einem derzeit anhängigen Revisionsverfahren geäußert und das Bundesfinanzministerium aufgefordert, das Zustandekommen der einzelnen Rohgewinnaufschlagsätze bzw. Rohgewinnsätze näher zu erläutern.

## Vermieter

### Vorsteuerabzug für „Mieterstrom“

Ein Vermieter, der umsatzsteuerfrei vermietet, kann die Vorsteuer aus dem Erwerb einer Photovoltaikanlage geltend machen, wenn er den mit der Photovoltaikanlage produzierten Strom an seine Mieter verkauft. Der Verkauf des Stroms ist nämlich umsatzsteuerpflichtig, da die Lieferung des Stroms keine unselbständige Nebenleistung der umsatzsteuerfreien Vermietung, sondern eine **selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistung** ist.

**Hintergrund:** Erbringt ein Unternehmer umsatzsteuerfreie Leistungen, steht ihm grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zu. Die Vermietung von Wohnraum ist umsatzsteuerfrei, so dass ein Vermieter von Wohnungen in der Regel keine Vorsteuer geltend machen kann.

**Sachverhalt:** Der Kläger vermietete Wohnungen umsatzsteuerfrei. Er ließ im Jahr 2018 Photovoltaikanlagen auf seinen Miethäusern installieren. Den hiermit erzeugten Strom bot er seinen Mietern gegen Entgelt an. Entschloss sich der Mieter zum Kauf des Stroms, schloss der Kläger mit dem Mieter eine Zusatzvereinbarung ab, die unabhängig vom Mietvertrag war und auch unabhängig vom Mietvertrag gekündigt werden konnte. Im Fall einer Kündigung musste der Mieter jedoch die Umbaumaßnahmen der Zähleranlagen tragen. Der Stromverbrauch wurde mit jedem Mieter, der die Zusatzvereinbarung abschloss, individuell abgerechnet. Der Kläger machte die Vorsteuer aus dem Erwerb der Photovoltaikanlagen geltend. Das Finanzamt ließ den Abzug der Vorsteuer nicht zu.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Der Kläger konnte die Vorsteuer geltend machen, da er umsatzsteuerpflichtige Umsätze erbrachte. Er lieferte nämlich umsatzsteuerpflichtig Strom an seine Mieter.
- Zwar war die Vermietung der Wohnungen an seine Mieter umsatzsteuerfrei. Diese Umsatzsteuerfreiheit galt aber nicht für die Stromlieferungen. Denn die Stromlieferungen waren **keine unselbständigen Nebenleistungen** der umsatzsteuerfreien Vermietung, so dass die Stromlieferungen ebenfalls umsatzsteuerfrei gewesen wären; vielmehr stellten die Stromlieferungen selbständige Lieferungen dar, für die es nach dem Gesetz keine Umsatzsteuerfreiheit gibt.
- Die Selbständigkeit der Stromlieferung ergibt sich daraus, dass über die Stromlieferungen **Zusatzvereinbarungen** abgeschlossen wurden, die unabhängig vom Mietvertrag waren und auch unabhängig vom Mietvertrag gekündigt werden konnten. Im Fall der Kündigung musste der Mieter zwar die Umbaukosten tragen; dies machte eine Kündigung aber nicht unmöglich, sondern erschwerte sie lediglich.
- Für die Selbständigkeit der Stromlieferung sprach außerdem, dass der verbrauchte Strom mit jedem Mieter **individuell abgerechnet** wurde.

**Hinweise:** Der Abschluss getrennter Zusatzvereinbarungen war im Übrigen auch gesetzlich erforderlich, weil der Gesetzgeber ein sog. Kopplungsverbot von Miet- und Energieversorgungsverträgen geregelt hat. Bei einem Verstoß gegen das Kopplungsverbot ist der Stromlieferungsvertrag nichtig. Dies zeigt, dass Mietvertrag und Stromlieferungsvertrag auch umsatzsteuerlich gesondert zu behandeln sind.

Das Urteil ist in allen Fällen der umsatzsteuerfreien Vermietung relevant. Erfolgt die Vermietung umsatzsteuerpflichtig, weil der Vermieter an einen Unternehmer vermietet und zur Umsatzsteuerpflicht optiert, bestehen ohnehin keine Zweifel an der Abziehbarkeit der Vorsteuer.

**Der BFH widerspricht mit seinem Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung**, die die Stromlieferung des Vermieters als Nebenleistung zum Mietvertrag ansieht und deshalb die Stromlieferung ebenfalls als umsatzsteuerfrei behandelt mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug ausscheidet.

Anders ist die Rechtslage, wenn ein Wohnungsvermieter eine Heizungsanlage anschafft. Hier steht dem Vermieter kein Vorsteuerabzug zu, weil die Lieferung der Wärme und

# DIE MANDANTEN | INFORMATION

des warmen Wassers eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung darstellt. Denn ein Vermieter schuldet nach dem Mietrecht die Versorgung des Mieters mit Wärme und warmem Wasser; er schuldet jedoch nicht die Lieferung von Strom.

---

## Alle Steuerzahler

---

### Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei Ratenzahlung

Eine Steuerermäßigung für eine energetische Maßnahme wird erst nach vollständiger Bezahlung des Rechnungsbetrags gewährt, nicht bereits nach der ersten Ratenzahlung.

**Hintergrund:** Der Gesetzgeber gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerermäßigung für die Durchführung energetischer Maßnahmen im selbstgenutzten Gebäude. Im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im Folgejahr werden jeweils 7 % der Aufwendungen, maximal 14.000 €, und im übernächsten Jahr 6 % der Aufwendungen, maximal 12.000 €, von der Einkommensteuer abgezogen. Voraussetzung ist u. a., dass der Steuerpflichtige eine **Rechnung erhalten** hat und dass er die **Zahlung unbar geleistet** hat.

**Sachverhalt:** Die Kläger ließen an ihrem Haus energetische Maßnahmen durchführen, indem sie einen neuen Gasbrennwertheizkessel durch ein Fachunternehmen einbauen ließen. Die Rechnung für die Lieferung und die Montage des Kessels aus dem Februar 2021 belief sich auf ca. 8.000 €. Die Kläger bezahlten die Rechnung in Raten von je 200 €. Im Zeitraum März bis Dezember 2021 zahlten sie insgesamt 2.000 €. Für diesen Betrag machten sie in ihrer Einkommensteuererklärung die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen geltend. Das Finanzamt erkannte die Steuerermäßigung nicht an. Es war der Auffassung, dass erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 eine Steuerermäßigung in Betracht komme.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof (BFH) lehnte die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ebenfalls ab, verwies die Sache jedoch an das Finanzgericht zurück, weil eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Betracht kommt:

- Zwar lagen die Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung aufgrund energetischer Maßnahmen grundsätzlich vor. Das Eigenheim war älter als zehn Jahre, es wurde selbstgenutzt, und die Heizungsanlage wurde optimiert.
- Allerdings war die energetische Maßnahme noch nicht abgeschlossen. Denn es kommt nicht nur auf den Einbau des

neuen Heizungskessels an, sondern auch auf die Erteilung einer Rechnung sowie auf deren Bezahlung. Wäre es dem Gesetzgeber nur auf die Durchführung der energetischen Maßnahme angekommen, hätte er den Begriff der Fertigstellung bzw. Herstellung, nicht aber den Begriff des Abschlusses der energetischen Maßnahme im Gesetzestext verwendet.

- Der Gesetzgeber wollte mit der steuerlichen Förderung zugleich auch die Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung im Baugewerbe bekämpfen. Daher wäre es widersprüchlich, wenn der Eigenheimbesitzer bereits 100 % des Rechnungsbetrags absetzen könnte, obwohl er die Rechnung noch nicht oder nur teilweise bezahlt hat.
- Der Abschluss einer Ratenzahlungsvereinbarung steht der vollständigen Zahlung nicht gleich. Denn es fehlt jedenfalls an der erforderlichen unbaren Zahlung. Eine Steuerermäßigung kommt somit erst mit vollständiger Bezahlung in Betracht.

**Hinweis:** Der BFH hat die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit dieses prüft, ob eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Betracht kommt. Die Kläger hatten einen entsprechenden Hilfsantrag gestellt. Der Nachteil der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen ist allerdings, dass nur die Arbeitskosten begünstigt sind. Eine Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen für den verbleibenden Betrag ist dann nach dem Gesetz ausgeschlossen. Das Finanzgericht muss nun prüfen, wie hoch die Arbeitskosten sind und ob die Kläger im Streitjahr 2021 die Arbeitskosten bezahlt haben.

Im Hinblick auf die niedrigere Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen wäre es für die Kläger günstiger gewesen, die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen in Anspruch zu nehmen, allerdings erst im Jahr 2024 mit Bezahlung der letzten Rate.

### Anhebung von Freibeträgen 2024

Rückwirkend für das Jahr 2024 soll der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer um 180 € auf 11.784 € angehoben werden. Zudem soll der steuerliche Kinderfreibetrag rückwirkend um 114 € auf 3.306 € steigen (6.612 € bei Zusammenveranlagung). Das entsprechende Gesetz war bei Redaktionsschluss noch nicht verabschiedet, Änderungen sind jedoch nicht zu erwarten.

**Hinweis:** Die Änderungen sollen mit der Lohn-, Gehalts- bzw. Bezügeabrechnung für Dezember 2024 umgesetzt werden. Die entsprechenden Programmablaufpläne wurden bereits vom BMF veröffentlicht.

---

## Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Dezember 2024

**10.12.2024** Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer  
Zahlungsschonfrist bis zum **13.12.2024** (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)

**23.12.2024** Fälligkeit der **Beitragsgutschrift** der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 23.12.2024  
Einreichen der **Beitragsnachweise** bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 19.12.2024  
[Der 24. und der 31.12. sind keine Bankarbeitstage.]