

## Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 3/2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

bei der Anwendung der Grunderwerbsteuer kommt es bei der Beurteilung von geänderten Gesellschaftsstrukturen auf die wirtschaftliche Betrachtung an. Das gilt insbesondere, wenn sich die Eigentumsverhältnisse bei der Personengesellschaft nicht verändern (Nr. 1 und 2). Buchwertübertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften können auch noch rückwirkend gewinnneutral abgewickelt werden (Nr. 4). Mit Schreiben vom 5.2.2025 hat das Bundesfinanzministerium offene Fragen zur E-Rechnung geklärt (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Grunderwerbsteuer (1):** Wann sie beim Anteilswerb einer Immobiliengesellschaft nicht anfällt
- 2 Grunderwerbsteuer (2):** Änderung beim Gesellschafterbestand
- 3 Stundungsmodelle:** Verrechnungsbeschränkung für Verluste ist verfassungsgemäß
- 4 Buchwertübertragung:** Zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ohne Gewinnauswirkung möglich
- 5 App Store:** Steuerliche Behandlung von Software-Downloads
- 6 Gesellschaft bürgerlichen Rechts:** Rechtsfolgen einer Eintragung in das Gesellschaftsregister
- 7 E-Rechnung:** Fragen und Antworten zur obligatorischen Einführung zum 1.1.2025
- 8 Betriebsstätte:** Keine Ableitung aus dem Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“

## 1 Grunderwerbsteuer (1): Wann sie beim Anteilserwerb einer Immobiliengesellschaft nicht anfällt

Das Finanzgericht (FG) Münster hat entschieden, dass kein Erwerbsvorgang vorliegt, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, wenn eine (Mutter-)Personengesellschaft bereits vor dem Erwerb eines Gesellschaftsanteils zu 100 Prozent am Vermögen der Immobilien-Tochter beteiligt war.

### Beispiel:

Das Finanzamt gelangte im Rahmen einer Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass durch die Einbringung des Anteils an einer GmbH in eine grundbesitzende KG ein Erwerbsvorgang im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vorlag. Im vorliegenden Fall lagen unmittelbare Beteiligungen an der Immobilien-Tochter-KG vor, und zwar der Komplementär-GmbH mit 0 Prozent und der alleinigen Kommanditistin (Mutter-KG) mit 100 Prozent. Die Einbringung der Komplementär-GmbH in die Mutter-KG führte deshalb zu keiner Grunderwerbsteuerlich relevanten Konsequenz.

Gehört zum Vermögen einer inländischen Gesellschaft ein Grundstück, kommt die Festsetzung einer Grunderwerbsteuer bei einem Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, dann in Betracht, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 Prozent (ab 2021: 90 Prozent) der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass ein Anteilserwerb nicht steuerbar ist, wenn der Erwerber bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäfts 95 Prozent der Anteile gehalten hat.

Das FG entschied daher, dass kein steuerbarer Erwerbsvorgang vorliegt, da die Klägerin bereits vor dem Erwerbsvorgang die erforderlichen 95 Prozent der Anteile hielt. Das FG Münster hat daher den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Grunderwerbsteuer aufgehoben.

Das FG hat entschieden, dass nicht nur auf das rechtliche Eigentum der Anteile, sondern auch auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt werden muss. Dies bedeutet, dass dann, wenn eine Partei bereits 95 Prozent oder mehr der Anteile besitzt, ein weiterer Erwerb von Anteilen nicht zu einem neuen steuerbaren Ereignis führt. Für das FG ist damit der wirtschaftliche Ansatz maßgebend (im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung des BFH, die stärker auf das rechtliche Eigentum abstellte).

Das Urteil ist von Bedeutung, da das FG damit von der traditionellen Sichtweise des BFH abweicht und eine wirtschaftlichere Interpretation der Gesetzgebung befürwortet. Dies kann Auswirkungen auf zukünftige Fälle haben, in denen die Frage im Mittelpunkt steht, ob ein bestimmter Erwerbsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt. Der Fall ist von grundsätzlicher Bedeutung, sodass die Revision beim BFH zugelassen wurde. Wenn das Finanzamt anders entscheidet, sollte Einspruch eingelegt und eine Aussetzung des Verfahrens und ggf. eine Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

## 2 Grunderwerbsteuer (2): Änderung beim Gesellschafterbestand

Wird eine Personengesellschaft, die an einer grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligt ist, in die Gesellschafterstruktur eingefügt, ohne dass sich die Anzahl der Gesellschafter geändert hat, dann ist kein neuer Gesellschafter bei der grundbesitzenden Personengesellschaft im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes hinzugekommen.

### Beispiel:

Bei einer GmbH & Co. KG wurde die Gesellschafterstruktur geändert, ohne dass tatsächlich neue Gesellschafter hinzukamen. Die Änderung betraf die Einbringung von Anteilen in andere Gesellschaften, wobei die ursprünglichen Gesellschafter indirekt beteiligt blieben. Das Finanzgericht München hatte zuvor entschieden, dass die Änderung der Gesellschafterstruktur tatsächlich eine neue Hinzufügung von Gesellschaftern bedeutet, was zur Erhebung der Grunderwerbsteuer führen würde.

Der BFH hat dieses Urteil jedoch verworfen und herausgestellt, dass die wirtschaftliche Realität zu beachten ist. Bei einer Änderung der Gesellschaftsstrukturen ist entscheidend, dass alle ursprünglichen Gesellschafter direkt oder indirekt über andere Gesellschaften beteiligt geblieben sind. Somit ist im Sinne des Gesetzes kein neuer Gesellschafter hinzugekommen. Das BFH-Urteil macht klar, dass es für Zwecke der Grunderwerbsteuer bei der Beurteilung von Gesellschafteränderungen/Gesellschaftsstrukturen auf die wirtschaftliche Betrachtung ankommt.

## 3 Stundungsmodelle: Verrechnungsbeschränkung für Verluste ist verfassungsgemäß

Die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus Steuerstundungsmodellen ist verfassungsgemäß, auch wenn ein sogenannter definitiver Verlust vorliegt.

### Beispiel:

Der Kläger beteiligte sich als Kommanditist an einer im Jahr 2005 gegründeten GmbH & Co. KG, die ein Werk zur Herstellung von Biodiesel aus Raps errichtete und betrieb. Im Anlegerprospekt des geschlossenen Fonds wurden den Anlegern für die Anfangsjahre 2005 bis 2007 kumulierte steuerliche Verluste in Höhe von 3.973 Mio. Euro prognostiziert. Gewinne sollten ab 2008 anfallen. Bis 2020 sollten die Anleger einen Totalüberschuss von rund 155 Prozent erwirtschaften.

Tatsächlich wurde jedoch im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet und der Betrieb aufgegeben. Das Finanzamt stufte die Gesellschaft als Steuerstundungsmodell ein und behandelte die Verluste der Kommanditisten so, dass diese nur mit zukünftigen Gewinnen verrechenbar sind (und nicht als sofort ausgleichs- und abzugsfähig). Die gegen den Feststellungsbescheid für 2009 gerichteten Rechtsbehelfe des Klägers blieben erfolglos.

**Verluste** im Zusammenhang mit einem **Steuerstundungsmodell** dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht im Weg des Verlustrück- oder -vortrags abgezogen werden. Sie mindern allein die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. **Ein Steuerstundungsmodell liegt vor**, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen.

Nach Ansicht des BFH hatte sich der Kläger an einem Steuerstundungsmodell in diesem Sinne beteiligt. Die Annahme eines solchen Modells setze nicht voraus, dass sich eine Investition im Einzelfall als betriebswirtschaftlich nicht oder wenig sinnvoll darstellt. Der Gesetzesanwendung stehe auch nicht entgegen, dass die im Streitjahr 2009 nicht ausgleichsfähigen Verluste aufgrund der Insolvenz der Gesellschaft und der Betriebsaufgabe nicht mehr mit späteren Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden konnten. Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung ist auch im Fall solcher definitiven Verluste verfassungsgemäß. Ein hinreichender sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung liege darin, dass Lenkungs- und der Aspekt der Missbrauchsvermeidung verfolgt werden. Von der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle bei Personengesellschaften werden auch (individuelle) Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters, wie etwa Verluste aus der Gewährung nachrangiger Gesellschafterdarlehen, erfasst.

#### 4 Buchwertübertragung: Zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ohne Gewinnauswirkung möglich

Eine Neuregelung im Jahressteuergesetz 2024 soll die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ermöglichen. Hiermit werden Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts umgesetzt. Eine **Beteiligungside ntität** an Mitunternehmerschaften **liegt** laut Gesetzesbegründung **nicht vor**, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Schädlich ist dabei auch eine Beteiligung als Treuhänder, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich soll allerdings eine Null-Prozent-Beteiligung (z.B. einer Komplementär-GmbH) sein.

Zusätzlich zur Fassung des Regierungsentwurfs liegt eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.

Diese Regelungen gelten in allen offenen Fällen. Da nicht auszuschließen ist, dass der Buchwertansatz sich im Ein-

zelfall zuungunsten der Mitunternehmer auswirken kann, kann aus Vertrauensschutzgründen bei Übertragungen vor dem 12.1.2024 von einer Anwendung abgesehen werden, wenn die an beiden Mitunternehmerschaften beteiligten Mitunternehmer dies gemeinsam beantragen.

#### Beispiel:

*Es bestehen zwei Personengesellschaften, an denen jeweils dieselben beiden Gesellschafter zu je 50 Prozent beteiligt sind. Es wurden 2018 Wirtschaftsgüter unentgeltlich von der einen auf die andere Gesellschaft übertragen. Da eine Buchwertfortführung 2018 nicht möglich war, musste die Entnahme mit dem Teilwert erfolgen. Das führte bei der abgebenden Gesellschaft zu einer Gewinnrealisierung und bei den übernehmenden Gesellschaftern ggf. zu einem höheren Abschreibungsvolumen. Soweit der Steuerbescheid der abgebenden Gesellschaft noch geändert werden kann, kann die Gewinnerhöhung in 2018 korrigiert werden, was allerdings eine Korrektur bei der Abschreibung der anderen Gesellschaft erforderlich macht.*

#### 5 App Store: Steuerliche Behandlung von Software-Downloads

Ein App Store ermöglicht es dem Nutzer, Software auf sein Smartphone, sein Tablet oder seinen PC herunterzuladen. Je nach Höhe der Anschaffungskosten bucht der Unternehmer die Software als geringwertiges Wirtschaftsgut oder als EDV-Software. Liegen die Netto-Anschaffungskosten über 800 Euro, bucht der Unternehmer die Aufwendungen auf das Konto „EDV-Software“. Betragen die Anschaffungskosten nicht mehr als 800 Euro netto, kann der Unternehmer die Anschaffungskosten der App auf das Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ buchen und sofort abschreiben.

App Store ist die Kurzform für „application“ (= Computerprogramm) und Store. Es handelt sich also um die Bezeichnung für eine Internet-basierte, digitale Vertriebsplattform für Anwendersoftware. Diese stammt entweder vom Betreiber der Plattform selbst oder von Drittanbietern, wie etwa freien Programmierern. Der Service ermöglicht es Nutzern, Software für Mobilgeräte wie Smartphones und Tablets oder auch für PCs aus einem Anwendungskatalog herauszusuchen und herunterzuladen. Die Bezahlung der Apps erfolgt über den App Store bzw. App-Marktplatz.

Bei der Rechnungsabwicklung ist es wesentlich, wo sich der Leistungsort befindet. Befinden sich der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im selben EU-Land, z.B. in Deutschland, erfolgt die Abrechnung, wie bei jeder anderen Leistung, mit deutscher Umsatzsteuer. Befinden sich der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger in unterschiedlichen Ländern, dann befindet sich der **Leistungsort** bei

- sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation,
- Rundfunk- und Fernsehleistungen und
- auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

**immer im Land des Leistungsempfängers.** Voraussetzung für die Anwendung des § 3a Abs. 5 Umsatzsteuergesetz ist, dass der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird. Das heißt, Leistungsempfänger sind entweder Privatpersonen oder Unternehmer, die die Leistungen für ihren privaten Bereich beziehen. Der Ort der sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg an Privatpersonen erbracht werden, befindet sich immer da, wo die Privatperson ihren Wohnsitz oder Sitz hat.

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 2 Umsatzsteuergesetz ebenfalls im Land des Leistungsempfängers. In dieser Situation ist der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer, sodass er (wenn alle Voraussetzungen vorliegen) zwingend das **Reverse-Charge-Verfahren** anwenden muss. Befindet sich der Leistungsempfänger in einem anderen EU-Land und hat der leistende Unternehmer nicht alle Daten, die für eine Abrechnung im Reverse-Charge-Verfahren erforderlich sind, muss er mit dem Leistungsempfänger so abrechnen, als ob es sich um einen privaten Abnehmer handeln würde. Das heißt, dass z.B. ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers das Reverse-Charge-Verfahren nicht angewendet werden kann.

Nutzt der Kunde eine Online-Verkaufsplattform, z.B. von Apple, Google, Microsoft oder Blackberry, um eine App herunterzuladen, muss er seine Daten angeben (hinterlegen). Befindet sich die Online-Verkaufsplattform in einem anderen EU-Land, hängt es von diesen Angaben ab, wie er steuerlich behandelt wird. Kann er als Geschäftskunde seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hinterlegen, darf der leistende Unternehmer mit dem Nettobetrag abrechnen. Handelt es sich um eine App, die betrieblich verwendet wird, können die Kosten als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei Beträgen bis 800 Euro wird der Betrag sofort auf das Aufwandskonto „Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter“ gebucht.

Die meisten Apps, die auf den Online-Verkaufsplattformen angeboten werden, liegen im Niedrigpreissegment. Der Betrag von 800 Euro wird nur selten überschritten. Da Apps als Anwendersoftware (= Standard-Software) zu beurteilen sind, können diese aus Vereinfachungsgründen als materielle Wirtschaftsgüter behandelt werden, sodass eine Sofortabschreibung zu 100 Prozent im Jahr der Anschaffung in Frage kommt.

## 6 Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Rechtsfolgen einer Eintragung in das Gesellschaftsregister

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts ist seit dem 1.1.2024 in Kraft. Die Gesellschaft wird durch den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags errichtet, in dem sich die Gesellschafter verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der Form zu fördern, die durch den Vertrag bestimmt ist. Die Ge-

sellschaft kann entweder selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (**rechtsfähige Gesellschaft**), oder sie kann den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen (**nicht rechtsfähige Gesellschaft**).

Ist der Gegenstand der Gesellschaft der Betrieb eines Unternehmens unter gemeinschaftlichem Namen, so wird vermutet, dass die Gesellschaft nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt. Eine **rechtsfähige Gesellschaft** liegt jedoch nur vor, wenn sie in das Gesellschaftsregister eingetragen wird.

Ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) im Gesellschaftsregister eingetragen, ist sie verpflichtet, als **Namenszusatz** die Bezeichnung „**eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts**“ oder „**eGbR**“ zu führen. Ob die Bezeichnung eGbR zwingend am Schluss der Gesellschaftsbezeichnung stehen muss, wird unterschiedlich beurteilt. Das Oberlandesgericht Köln hat jedenfalls entschieden, dass die Eintragung nicht verweigert werden darf, wenn der Namenszusatz eGbR an einer anderen Stelle, z.B. zu Beginn des Namens, steht.

Die Eintragung im Gesellschaftsregister ermöglicht es der GbR (unter Berufung auf das Register) am Rechtsverkehr teilzunehmen. Damit werden die Schwierigkeiten beim Nachweis der Existenz der Gesellschaft und deren Vertretung beseitigt, wie z.B. beim Erwerb von Grundstücken.

Die **Eintragung der GbR ist freiwillig**, und zwar unabhängig davon, ob sie bereits existiert oder sich erst im Gründungsstadium befindet. Allerdings besteht der gesetzgeberische Wunsch, dass sich möglichst viele Gesellschaften in das Register eintragen lassen – insbesondere dann, wenn sie regelmäßig nach außen am Rechtsverkehr teilnehmen. Die Eintragung soll die Publizitätswirkung in den Bestand der GbR herausstellen und Vertrauensschutz gewährleisten, insbesondere auch in die Vertretungsverhältnisse der GbR. Damit soll die Stellung der GbR neben anderen Personengesellschaften an Rechtssicherheit gewinnen, da Änderungen in der Gesellschafterstruktur oder der Vertretungsbefugnis sich direkt aus dem Gesellschaftsregister ergeben.

**Faktische Eintragungspflicht:** Es gibt gesetzliche Regelungen, die eine Eintragung der Gesellschaft in das Register voraussetzen. Dies ist insbesondere bei Eintragungen im Grundbuch und in die Gesellschafterliste im Handelsregister notwendig. Eine Verfügung über Grundstücks- oder Geschäftsanteile, deren Inhaber die GbR ist, ist daher nur dann möglich, wenn die GbR selbst im Register eingetragen ist.

Die im Register **eingetragenen Daten sind für jeden einsehbar**. Hierzu gehören Angaben zur Existenz der GbR, Name, Vertragssitz und Anschrift sowie Angaben zur Identität der Gesellschafter, also Name, Geburtsdatum und Wohnort. Darüber hinaus sind die Angaben zur Vertretungsbefugnis der Gesellschafter ersichtlich. Ist eine GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, kann sie **nicht wie-**

**der ausgetragen werden.** Eine Löschung der GbR erfolgt nur, wenn die Gesellschaft ordnungsgemäß liquidiert wird.

## 7 E-Rechnung: Fragen und Antworten zur obligatorischen Einführung zum 1.1.2025

Seit dem 1.1.2025 ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen regelmäßig eine elektronische Rechnung (E-Rechnung) zu verwenden. Bei der Einführung dieser obligatorischen E-Rechnung gelten Übergangsregelungen. Da die Einführung dieser obligatorischen E-Rechnung Fragen aufwirft, hat das BMF mit Schreiben vom 5.2.2025 Antworten auf die am häufigsten gestellten Fragen gegeben. Die wichtigsten Fragen und Antworten sind im Folgenden wiedergegeben.

### Wie ändern sich die Regelungen zu E-Rechnungen?

Für bis zum 31.12.2024 ausgeführte Umsätze gilt als E-Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Unter diese Definition fällt beispielsweise auch ein per E-Mail versandtes einfaches PDF-Dokument.

Seit dem 1.1.2025 liegt eine E-Rechnung nur noch dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Beispielsweise fällt ein einfaches PDF-Dokument dann nicht mehr unter diese Definition, da es kein strukturiertes Format hat.

Rechnungen, die die Voraussetzungen für eine E-Rechnung nicht erfüllen, fallen seit dem 1.1.2025 unter die Bezeichnung „sonstige Rechnung“. Insbesondere Rechnungen auf Papier oder in einem unstrukturierten elektronischen Format (beispielsweise ein einfaches PDF-Dokument) stellen eine sonstige Rechnung dar.

Entscheidend ist der Zeitpunkt des Umsatzes. Wurde der Umsatz vor dem 1.1.2025 ausgeführt, kann eine Rechnung auch dann noch nach den alten Regeln ausgestellt werden, wenn sie erst später erstellt wird.

### Was ist ein „inländisches Unternehmen“?

Als Unternehmer gilt, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Umsatzsteuergesetz). Darunter fallen z.B. auch Freiberufler oder Personen, die selbst ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringen, wie etwa Vermieter von Wohnungen, Kleinunternehmer oder Ärzte.

Als inländisches Unternehmen gilt eines, das seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine am Umsatz beteiligte Betriebsstätte im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland hat. Besteht kein Sitz, ist der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Unternehmers maßgeblich.

### Gibt es Ausnahmen von der verpflichtenden E-Rechnung?

Die Regelungen zur E-Rechnung gelten nicht

- bei Rechnungen an Endverbraucher und

- für viele steuerfreie Umsätze (wie etwa eine steuerfreie Grundstücksvermietung).

Auch wenn grundsätzlich eine umsatzsteuerliche Verpflichtung besteht, eine E-Rechnung auszustellen, braucht eine Rechnung nicht als E-Rechnung ausgestellt zu werden bei

- Kleinbeträgen (bis 250 Euro Bruttobetrag),
- Fahrausweisen, die als Rechnung gelten,
- Leistungen, die von Kleinunternehmern erbracht werden,
- Leistungen an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (viele Vereine oder staatliche Einrichtungen) oder
- bestimmten Leistungen an Endverbraucher im Zusammenhang mit einem Grundstück.

### Brauchen Unternehmer eine Leitweg-ID?

Für die Erstellung von E-Rechnungen zwischen Unternehmern wird grundsätzlich keine sogenannte Leitweg-ID benötigt. Eine solche ist nur erforderlich, wenn eine E-Rechnung an eine Behörde gestellt werden soll.

### Welche Formate sind für eine E-Rechnung zulässig?

Die in Deutschland üblichen Formate XRechnung und ZUGFeRD ab Version 2.0.1 (mit Ausnahme der Profile MINIMUM und BASIC-WL) erfüllen die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen für eine E-Rechnung.

Weiterhin kann das Format einer E-Rechnung auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung ist, dass das verwendete Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung ermöglicht. Dann können z.B. EDI-Verfahren wie EDIFACT weiter für E-Rechnungen genutzt werden.

### Umfang einer E-Rechnung

Für eine ordnungsgemäße Rechnung müssen alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben im strukturierten Anteil der E-Rechnung enthalten sein. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung gilt, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen müssen. Ergänzende Angaben können in einem der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (etwa eine Aufschlüsselung von Steuernachweisen in einer PDF-Datei). Auch in der E-Rechnung ist es rechtlich zulässig, den Kalendermonat als Leistungszeitpunkt anzugeben. Somit können mehrere in einem Monat erfolgte Leistungen in einer einzigen E-Rechnung zusammengefasst werden („Sammelrechnung“).

### Wie kann eine E-Rechnung übermittelt und empfangen werden?

Hier sieht das Gesetz keinen bestimmten Weg vor. Daher kommen z.B. der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle, der zentrale Zugriff auf einen zentralen Speicherort innerhalb eines Konzernverbands, die Übergabe auf einem USB-Stick oder der Download über ein Internetportal in Betracht.

Allerdings muss ein Unternehmen seit dem 1.1.2025 den Empfang einer E-Rechnung sicherstellen. Dazu reicht schon ein E-Mail-Postfach aus.

### **Müssen E-Rechnungen auch für Barkäufe ausgestellt werden?**

Diesbezüglich gelten keine speziellen Regelungen. Daher ist beispielsweise auch für ein Geschäftsessen in einem Restaurant oder für einen Materialeinkauf eines Unternehmens in einem Baumarkt eine E-Rechnung auszustellen, wenn der Rechnungsbetrag über 250 Euro liegt und der Rechnungsaussteller keinen Gebrauch von den Übergangsregelungen machen kann oder möchte.

Es bietet sich in derartigen Fällen an, dass zunächst eine Papierrechnung in Form eines Kassenbelegs ausgestellt wird, die nachträglich durch eine E-Rechnung berichtigt wird.

### **Welche Übergangsregelungen gelten?**

Vom 1.1.2025 bis zum 31.12.2026 können sich alle Rechnungsaussteller dafür entscheiden, statt einer E-Rechnung eine sonstige Rechnung auszustellen. Dabei kann eine Papierrechnung immer verwendet werden. Eine E-Mail mit einer PDF-Datei kann – wie bisher – nur verwendet werden, wenn der Empfänger diesem Format zustimmt.

Bei einem Vorjahresumsatz des Rechnungsausstellers bis 800.000 Euro verlängert sich diese Frist bis zum Ablauf des Jahres 2027.

Erst nach Ablauf dieser Übergangsfristen ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen die Verwendung einer E-Rechnung verpflichtend.

### **Gibt es Ausnahmen für den Empfang von E-Rechnungen?**

Nein. Seit dem 1.1.2025 müssen inländische Unternehmen E-Rechnungen empfangen können. Das gilt auch für Kleinunternehmer. Diese sind zwar von der Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung ausgenommen, müssen aber dennoch in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen.

### **Welche Möglichkeiten bestehen, eine empfangene E-Rechnung lesbar darzustellen?**

Der in der E-Rechnung enthaltene XML-Teil kann vom Unternehmer selbstständig visualisiert werden. Hierzu sind Tools privater Anbieter verfügbar.

Auch für XRechnungen benötigen Unternehmen eine zusätzliche Software zur Visualisierung der XML-Datei. Hierzu ist am Markt eine Vielzahl kostenfreier Angebote verfügbar.

Auch über das Portal ELSTER besteht die Möglichkeit, E-Rechnungen im Format XRechnungen lesbar darzustellen. Der E-Rechnungsviewer der Finanzverwaltung ist unter [www.elster.de](http://www.elster.de) erreichbar.

### **Wie muss eine E-Rechnung aufbewahrt werden?**

Ein Unternehmer hat ein Doppel der ein- und ausgehenden Rechnung acht Jahre lang aufzubewahren. Bei ei-

ner E-Rechnung ist zumindest deren struktureller Teil so aufzubewahren, dass er unversehrt in seiner ursprünglichen Form vorliegt. Das bedeutet, dass E-Rechnungen acht Jahre lang gespeichert und archiviert werden müssen.

## **8 Betriebsstätte: Keine Ableitung aus dem Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“**

Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz hat sich mit der Frage befasst, ob und inwieweit der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ und die damit im Zusammenhang stehenden Regelungen (§ 9 Abs. 4 Satz 2 ff. Einkommensteuergesetz – EStG) für die Auslegung des Begriffs der ersten Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG gelten.

### **Beispiel:**

*Der Steuerpflichtige war als selbstständiger IT-Berater tätig. Er war über längere Zeit bei einem Kunden tätig. Seinen Arbeitsplatz beim Kunden betrachtete er nicht als seine Betriebsstätte. Das Finanzamt (FA) hingegen nahm an, dass er dort eine weitere Betriebsstätte begründet hat. Dadurch wurden seine Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen nur teilweise abziehbar, weil das FA die Entfernungspauschale und die Regeln für eine doppelte Haushaltsführung angewendet hat.*

Das FG entschied, dass die Definition der „Betriebsstätte“ nicht durch die Regelungen zur „ersten Tätigkeitsstätte“ beeinflusst wird. Die Begriffe „erste Tätigkeitsstätte“ und „erste Betriebsstätte“ seien unterschiedlich auszulegen. Im Kern dreht es sich um die Frage, ob die Definition der „ersten Tätigkeitsstätte“ auch auf die Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG anwendbar ist.

Das FG wies die Argumente des Steuerpflichtigen zurück, der geltend machte, dass sein Arbeitsplatz beim Kunden nur vorübergehend war und dass sein häusliches Arbeitszimmer am Wohnort als seine Betriebsstätte betrachtet werden müsse. Das Gericht betonte, dass der Steuerpflichtige in den relevanten Jahren regelmäßig und dauerhaft am Ort seines Auftraggebers arbeitete, was ausreiche, um diesen Standort als seine Betriebsstätte anzusehen. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie die Verpflegungsmehraufwendungen wurden daher auf die gesetzlich festgelegten Beträge begrenzt.

Die Revision wurde eingelegt. Das bedeutet, dass der BFH nunmehr klären muss, welche Bedeutung dem Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ und den damit in Zusammenhang stehenden Regelungen für die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte zukommt.

**Fazit:** In vergleichbaren Fällen, in denen das FA Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen nur teilweise anerkennt, weil es die Entfernungspauschale und die Regeln für eine doppelte Haushaltsführung anwendet, sollte Einspruch eingelegt und Aussetzung des Verfahrens beantragt werden.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 3/2025

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Grunderwerbsteuer</b>	FG Münster, Urteil vom 16.1.2025, Az. 8 K 2751/21 F nrwe.justiz.nrw.de	§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG; BFH-Az. II R 5/25
2 <b>Grunderwerbsteuer, Änderung beim Gesellschafterbestand</b>	BFH, Urteil vom 21.8.2024, Az. II R 16/22 www.bundesfinanzhof.de	§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG
3 <b>Stundungsmodelle</b>	BFH, Urteil vom 21.11.2024, Az. IV R 6/22 www.bundesfinanzhof.de	§ 15b Abs. 1 EStG, § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG
4 <b>Buchwertübertragung</b>	§ 6 Abs. 5 EStG www.recht.bund.de	BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, Az. 2 BvL 8/13
5 <b>App Store</b>	§ 3a Abs. 2 UStG www.gesetze-im-internet.de	R 5.5. EStR
6 <b>Gesellschaft bürgerlichen Rechts</b>	OLG Köln, Beschluss vom 24.4.2024, Az. 4 Wx/24 nrwe.justiz.nrw.de	–
7 <b>E-Rechnung</b>	BMF-FAQ vom 5.2.2025 www.bundesfinanzministerium.de	–
8 <b>Betriebsstätte</b>	FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.6.2024, Az. 1 K 1219/21 (nicht rechtskräftig) www.landesrecht.rlp.de	§ 9 Abs. 4 Satz 2 ff. EStG, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG; BFH-Az. VIII R 15/24