

Zum Inhalt des BMF-Schreibens im Detail:

Das BMF erläutert zunächst den Hintergrund der Neuregelung (Rz. 1 und 2) und stellt alte und neue Rechtslage gegenüber (Rz. 3 und 4). Es wird klargestellt, dass die Regelungen zur Echtheit der Herkunft, der Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung unverändert bestehen bleiben. Allerdings bezieht sich die Lesbarkeit künftig auf die maschinelle Auswertbarkeit. Ein menschenlesbares Dokument ist nicht erforderlich (Rz. 6). In Rz. 7 wird klargestellt, dass insbesondere PDF-Dateien ohne integrierte Datensätze künftig keine elektronische Rechnung darstellen. In den Rz. 8 – 10 wird nochmals aufgeführt, in welchen Fällen überhaupt Rechnungen ausgestellt werden müssen. Rz. 11 enthält die Klarstellung, dass es bei der bisherigen Ausstellungsfrist von sechs Monaten bleibt.

2.2.2 Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung – Rz. 12ff.

Die E-Rechnungspflicht besteht zwischen im Inland ansässigen Unternehmern. Ansässigkeit setzt voraus, dass der Unternehmer, im Inland seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine (umsatzsteuerliche) Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Rz. 12). Demzufolge reicht eine Registrierung als solche nicht aus, um die Ansässigkeit zu begründen. Künftig sollte bei Leistungsbeziehungen mit ausländischen Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten stets die Beteiligung der Betriebsstätte am Umsatz abgefragt werden.

In Rz. 13 wurde ergänzend aufgenommen, dass z.B. auch bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Deutschland an die ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmers die E-Rechnungspflicht besteht.

Sofern die E-Rechnungspflicht greift, ist keine Zustimmung des Empfängers erforderlich; sofern keine E-Rechnungspflicht besteht, darf weiterhin nur mit Zustimmung des Empfängers eine E-Rechnung bzw. eine sonstige Rechnung in elektronischer Form verwendet werden.

Auf Hinweis der Wirtschaftsverbände wurde in Rz. 15 eine Vertrauensschutzregelung aufgenommen. Danach kann sich der gutgläubige Rechnungssteller auf die Angaben des Leistungsempfängers verlassen, ob dieser ein inländischer Unternehmer ist oder nicht.

Rz. 17 enthält den Hinweis, dass keine Besonderheiten u.a. für Gutschriften, § 13b-Fälle, Kleinunternehmer, Reiseleistungen etc. gelten. Das gilt sowohl auf Seiten des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers.

Achtung: Mit dem JStG 2024 soll eine Ausnahme zur Ausstellungspflicht von E-Rechnungen für Kleinunternehmer in § 34a Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung aufgenommen werden. Endgültige Sicherheit hierüber gibt es erst mit der

Verabschiedung des Gesetzes im Deutschen Bundestag am 18. Oktober 2024 und der Zustimmung des Bundesrates am xx. November 2024.

2.2.3 Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung – Rz. 19ff.

In Rz. 19 wird aufgeführt, wann eine sonstige Rechnung ausgestellt werden kann. Sofern ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch den nicht unternehmerischen Bereich z.B. einer juristischen Person ausgeführt wird, besteht die E-Rechnungspflicht (Rz. 21).

2.2.4 Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise – Rz. 22f.

Keine Pflicht zur E-Rechnungsstellung besteht für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise. Mit Zustimmung des Empfängers können auch in diesen Fällen E-Rechnungen gestellt werden. Bei Kleinbetragsrechnungen ist maßgeblich, dass der Gesamtbetrag der Rechnung 250 Euro nicht übersteigt. Wird diese Grenze überschritten ist ein E-Rechnung zu stellen, unabhängig davon, ob die Rechnung bspw. auch steuerfreie Umsätze enthält, die grundsätzlich nicht unter die E-Rechnungspflicht fallen, und die enthaltenen steuerpflichtigen Umsätze die Grenze unterschreiten.

2.3 Zulässige Formate einer E-Rechnung – Rz. 24ff.

Strukturierte Rechnungsformate, die der Norm EN 16931 entsprechen, sind stets zulässig. Das gilt sowohl für rein strukturierte (z.B. XRechnung) als auch hybride Formate (z.B. ZUGFeRD). Auch ausländische Formate sollen anerkannt werden, die der EU-Norm entsprechen (Rz. 26). Welches – zulässige – Format verwendet wird, soll zwischen den Vertragsparteien festgelegt werden (zivilrechtliche Frage).

Die Rz. 28 – 34 enthalten Erläuterungen zu rein strukturierten elektronischen Formaten (Rz. 28f.), hybriden Formaten (Rz. 30f.) und sonstigen Formaten (Rz. 33 f.). In Rz. 31 wird die Änderung der Verwaltungsauffassung bzgl. der Lesbarkeit dargestellt. Bislang war Lesbarkeit „für das menschliche Auge“ maßgeblich. Künftig kommt es auf die Maschinenlesbarkeit an. Bei hybriden Formaten bilden damit die im XML-Format enthaltenen Rechnungsangaben den führenden (d.h. maßgeblichen) Teil. Im Fall von Abweichungen gehen diese den Informationen der Bilddatei vor. Im Fall von Abweichungen zwischen strukturierten Daten und Bilddatei soll ggf. die Strafsteuer nach § 14c UStG zu prüfen sein (Rz. 32). Allerdings werden technisch begründete geringfügige Abweichungen, konkretisierende oder ergänzende Informationen nicht beanstandet, wenn der Charakter als inhaltlich identisches Mehrstück nicht verloren geht.

Andere Formate können zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden. Sie müssen mit der Norm EN 16931 zumindest interoperabel sein. Entsprechend Rz. 34 bedeutet Interoperabilität, dass die umsatzsteuerrechtlich geforderten Informationen aus dem ursprünglichen verwendeten E-Rechnungsformat ohne Informationsverlust weiterverarbeitet werden können, wie es auch die Extraktion dieser Daten aus einer normgerechten E-Rechnung erlauben würde. Ein Informationsverlust liegt vor, wenn sich

der Inhalt oder die Bedeutung einer Information ändert oder diese nicht mehr erkennbar ist.

3.1 Umfang einer E-Rechnung – Rz. 35

Die E-Rechnung muss die elektronische Verarbeitung ermöglichen. Dazu muss sie alle umsatzsteuerlichen Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG im strukturierten Teil enthalten. Die Leistungsbeschreibung im strukturierten Teil der E-Rechnung muss eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen.

3.2 Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen – Rz. 36 ff.

Es werden verschiedene mögliche Übermittlungswege genannt (Rz. 36), wobei das Gesetz keinen bestimmten Weg vorschreibt. Das wird sich voraussichtlich mit Einführung des Meldesystems ändern (vgl. Rz. 41).

Der Ausschluss der Übergabe der XML-Datei per Stick, der im Entwurf des Schreibens vorgesehen war, ist nicht mehr enthalten. Auch dieser Weg steht den Beteiligten also frei. Der Unternehmer kann externe Dienstleister mit der Erstellung und/oder der Übermittlung beauftragen (Rz. 37).

Ab dem 1.1.2025 besteht eine Empfangspflicht. Aus Sicht des BMF reicht es aus, wenn der Empfänger zu diesem Zeitpunkt ein E-Mail-Postfach zur Verfügung stellt. Es können auch andere elektronische Übermittlungswege vereinbart werden (Rz. 40).

Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme der E-Rechnung bzw. ist er technisch dazu nicht in der Lage, soll er entsprechend Rz. 42 kein Anrecht auf eine alternative Rechnungsausstellung haben. Der Rechnungsaussteller hat seine umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt, wenn er sich nachweislich – z.B. anhand eines Sendeprotokolls – um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

3.3 Verträge als Rechnung – Rz. 44 ff.

Verträge können als Rechnungen angesehen werden, wenn sie alle Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthalten. Bei Dauerschuldverhältnissen (z.B. Mietverhältnis) reicht die Ausstellung einer E-Rechnung für den ersten Teilleistungszeitraum aus, wobei der zugrundeliegende Vertrag als Anlage beizufügen ist, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt (Rz. 45). Die im Entwurf vorgesehene Verpflichtung, für alle bestehenden Dauerschuldverhältnisse spätestens bis zum Auslaufen der Übergangsfrist des Rechnungsausstellers nach § 27 Abs. 38 UStG eine initiale E-Rechnung zu stellen, wurde fallen gelassen. Nunmehr wird klargestellt, dass für vor dem 1. Januar 2027 als sonstige Rechnungen erteilten Dauerrechnungen keine E-Rechnung erstellt werden muss. Diese wird erst erforderlich, wenn sich die Rechnungsangaben ändern (Rz. 46).

3.4 End- oder Restrechnung bei zur erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen – Rz. 47f.

Da eine Endrechnung derzeit noch nicht im strukturierten Teil einer E-Rechnung dargestellt werden kann, soll für diese Fälle bis zum Ablauf der Übergangsfrist Ende 2027 eine Nichtbeanstandungsregelung eingreifen. Demnach kann einer Endrechnung ein Anhang im Sinne des Abschn. 14.8 Abs. 8 Nr. 2 UStAE auch als unstrukturierte Datei beigelegt werden.

3.5 Berichtigung – Rz. 49 ff.

Entsprechend § 31 Abs. 5 Satz 3 UStDV gelten für die Rechnungsberichtigung die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG. Die Berichtigung einer E-Rechnung muss ebenfalls in der Form einer E-Rechnung erfolgen. Dabei ist der entsprechende Rechnungstyp der Ursprungsrechnung zu verwenden. Nicht ausreichend ist die Übermittlung der fehlenden oder unzutreffenden Angaben in einer anderen Form (Rz. 49).

Soweit für die Ursprungsrechnung noch nicht die E-Rechnungspflicht bestand, kann deren Berichtigung auch später als sonstige Rechnung erfolgen (Rz. 50). Eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 17 UStG erfordert auch künftig keine Berichtigung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung; die E-Rechnung muss in diesen Fällen also nicht berichtigt werden (Rz. 51).

3.6 Juristische Personen des öffentlichen Rechts – Rz. 52 ff.

Die E-Rechnungspflicht für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung besteht unabhängig davon, ob diese auf zivilrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage beruht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) unterliegen daher bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der E-Rechnungspflicht (Empfang und Ausstellung); vgl. Rz. 52.

Wird eine Leistung zum Teil im Rahmen des Unternehmens und zum Teil aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich einer jPöR erbracht wird, handelt es sich um zwei umsatzsteuerlich separat zu beurteilende Vorgänge; werden beide Leistungen in einer Rechnung abgerechnet, besteht insgesamt die E-Rechnungspflicht bei Fakturierung gegenüber einem inländischen Unternehmer (Rz. 53).

4. E-Rechnung und Vorsteuerabzug – Rz. 55 ff.

Rz. 55 und 56 enthalten den Grundsatz, dass im Fall der E-Rechnungspflicht auch nur eine E-Rechnung als ordnungsgemäße Rechnung anzusehen ist. Eine sonstige Rechnung berechtigt in diesem Fall grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug.

Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung (Barlis 06 sowie Vadan) soll entsprechend Rz. 59 der Vorsteuerabzug auch aus einer sonstigen Rechnung gewährt werden, wenn diese alle erforderlichen Angaben enthält, um den Vorsteuerabzug prüfen zu können und die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet wurde.

Der Leistungsempfänger soll sich auf die Angaben des Rechnungsausstellers verlassen können, dass er die Übergangsregelung in Anspruch nehmen konnte (Rz. 59). Er hat keine weiteren Recherchen vorzunehmen; ihm bekannte Fakten wie die Größe des Unternehmens etc. muss er allerdings berücksichtigen.

5. Aufbewahrung – Rz. 60 f.

Der strukturierte Teil einer E-Rechnung ist so aufzubewahren, dass dieser in seiner ursprünglichen Form vorliegt und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt. Eine maschinelle Auswertbarkeit seitens der Finanzverwaltung muss sichergestellt sein. Sofern in einem zusätzlich übersandten Dokument Aufzeichnungen enthalten sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, z. B. Buchungsvermerke, sind diese ebenfalls so aufzubewahren, dass diese in ihrer ursprünglichen Form vorliegen und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden (Rz. 60). Es gelten die entsprechenden Vorgaben der GoBD.

Übergangsregelungen – Rz. 62 ff.

Entsprechend Rz. 63 soll die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung bis Ende 2026 umsatzsteuerlich immer zulässig sein. Für die Rechnungserteilung in einem anderen elektronischen Format als der E-Rechnung bedarf es der Zustimmung des Empfängers. Diese ist an keine besondere Form gebunden und kann auch in Rahmenvereinbarungen oder konkludent erfolgen.

Für die Berechnung des Gesamtumsatzes i.S.d. § 19 UStG für die verlängerte Übergangsfrist wird klargestellt, dass in Organschaftsfällen die Umsatzhöhe des gesamten Organkreises maßgebend ist. Werden Rechnungen im Gutschriftsverfahren erteilt, kommt es auf den Gesamtumsatz des Gutschriftsausstellers an. Wird die Rechnung durch einen Dritten (z.B. Buchhaltungsservice) erstellt, wird auf den Gesamtumsatz des Auftraggebers abgestellt (Rz. 64).