E-Rechnung - Hinweise für die Berufspraxis zum Jahreswechsel

Gesetz:	§ 14 UStG
Problemstellung:	Welche Folgen ergeben sich aus der E-Rechnungspflicht in der Praxis?

E-Rechnung kommt

Mit dem Wachstumschancengesetz hat der Gesetzgeber die sog. E-Rechnungspflicht im nationalen Umsatzsteuerrecht eingeführt. Die Pflicht tritt nun zum 1.1.2025 in einer ersten Phase in Kraft. Ein Großteil der Änderungen gilt allerdings erst mit Verzögerung ab 2027 oder 2028. Die zentralen Fragen der Berufspraxis sind hier: Können bestehende Abläufe im Unternehmen beibehalten werden? Wann muss wie umgestellt werden? Welche technischen Hürden sind zu überwinden? Über diese und weitere Fragen soll der nachfolgende Beitrag Auskunft geben.

Praxishinweis

BMF-Schreiben ist veröffentlicht!

- Das dazugehörige BMF-Schreiben wurde am 15.10.2024 veröffentlicht. Wir haben diesen Artikel an die im BMF-Schreiben getätigten Aussagen angepasst und entsprechend ergänzt. Die Ergänzungen werden optisch in orangener Farbe dargestellt.

FAQ-Katalog

- Das BMF hat Mitte November 2024 auch einen FAQ-Katalog zur Thematik E-Rechnung (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/e-rechnung.html) veröffentlicht. Es ist zu erwarten, dass dieser laufend angepasst wird. In seiner gegenwärtigen Form (Stand: 21.11.2024) enthält der FAQ-Katalog aber keine Neuerungen im Vergleich zum BMF-Schreiben vom 15.10.2024. Es handelt sich an diversen Stellen lediglich um eine etwas einfachere Ausdrucksweise der Ausführungen aus dem BMF-Schreiben. Zielgruppe des FAQ-Katalogs scheinen u. E. nicht Steuerberater selbst, sondern Mandanten/Unternehmen direkt zu sein.

Was haben wir Ihnen schon mit gegeben?

Sie haben von uns in diesem Zusammenhang bisher folgende Informationen bereits erhalten:

- **Beratungspraxis 11/2023:** Erster Einblick in E-Rechnung & ViDa
- **29.4.2024:** Kostenfreies YouTube Video zur Thematik „E Rechnung - Was muss ich jetzt schon wissen?“ über den YouTube-Kanal der Neufang Akademie
- **3.5.2024:** Newsletter 10/2024 - kostenfreier 10seitiger Artikel zur Thematik E-Rechnung „Hinweise für die Berufspraxis“
  - Anmeldung zum Newsletter unter: https://www.neufang-akademie.de/newsletter
  - **Hinweis:** Der hier aufgezeigte Artikel ist inhaltlich zu weiten Teilen mit unserem Artikel aus dem Newsletter 10/2024 identisch. Er ist allerdings auf die aktuelle Rechtslage angepasst und um eine Tz. 5 (Grundlage für

ein Mandanten-Musterschreiben) ergänzt.
- **28.5.2024:** Kostenpflichtiges Webinar zur Thematik „E-Rechnungen“

Was kommt noch?

Wir planen aktuell noch folgende Veranstaltungen zur Thematik E-Rechnung:
- **Beratungspraxis 11/2024.** Dort wird die Thematik E-Rechnung ein Schwerpunktthema sein.
  - Anmeldung unter: https://www.neufang-akademie.de/arbeitsgemeinschaften
- **Immer aktuell VI/2024.** Dort wird die Thematik E-Rechnung ein Schwerpunktthema sein
  - Anmeldung unter: https://www.neufang-akademie.de/arbeitsgemeinschaften
- **Seminar Veranlagung 2024** - Rechtsänderungen zum Jahreswechsel 2024/2025 im Januar & Februar 2025
  - Anmeldung unter: https://www.neufang-akademie.de/veranlagung

Praxishinweis
Kritisch ist, dass die Regelungen zum 1.1.2025 in Kraft treten und noch immer kein finales BMF-Schreiben zu den E-Rechnungen veröffentlicht wurde. Wir rechnen aktuell mit einer Veröffentlichung im Oktober oder November. Sobald das finale BMF-Schreiben veröffentlicht wird, werden wir diesen Artikel zeitnah für Sie kostenfrei aktualisieren. Im aktuellen Beitrag gehen wir vom derzeitigen Entwurf des BMF-Schreibens aus.

BMF steht noch aus - Sobald es kommt aktualisieren wir diesen Artikel

1. Rechtsgrundlagen bis 2024 vs. ab 2025

Rechtliche Grundlage

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG ist „*eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.”* An dieser grundsätzlichen Definition ändert der Gesetzgeber auch ab 1.1.2025 nichts.

Die Unterschiede ergeben sich bei der Form der Rechnung, denn:

bis **31.12.2024** gilt nach § 14 Abs. 1 Satz 7 f. UStG:	ab **1.1.2025** gilt nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ff. UStG n. F.:
Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers elektronisch zu übermitteln. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.	*Eine Rechnung kann als elektronische Rechnung oder vorbehaltlich des Absatzes 2 als sonstige Rechnung übermittelt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Eine sonstige Rechnung ist eine Rechnung,*

	die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Die Übermittlung einer elektronischen Rechnung oder einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf der Zustimmung des Empfängers, soweit keine Verpflichtung nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 besteht.

In § 14 Abs. 2 Satz 1, 2 UStG n. F. gilt sodann ab 1.1.2025:

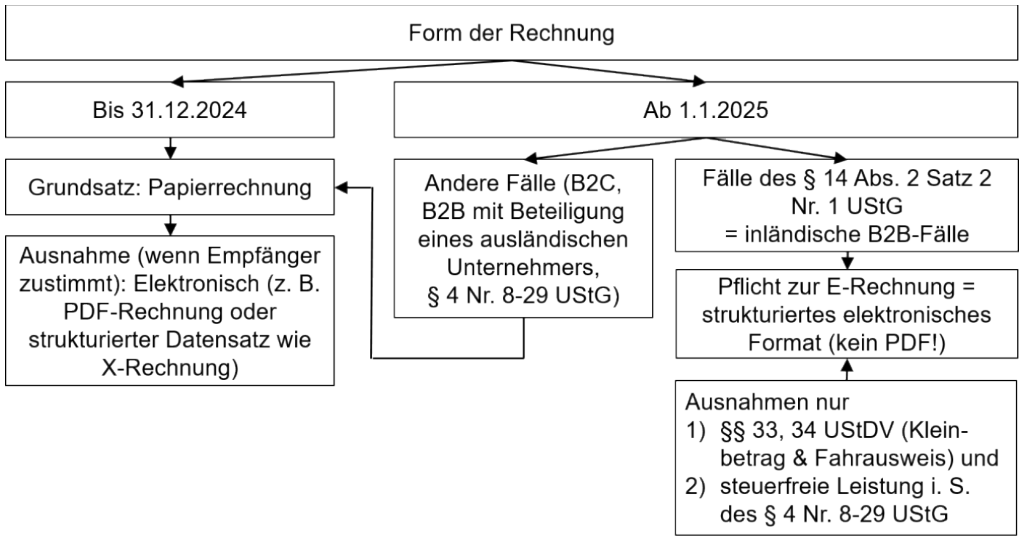
Keine Pflicht bei Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8-29 UStG

„Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 aus, ist er berechtigt, eine Rechnung auszustellen. In den folgenden Fällen ist er zur Ausstellung einer Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung verpflichtet, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 steuerfrei ist:

1. *für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen; die Rechnung ist als elektronische Rechnung nach Absatz 1 Satz 3 und 6 auszustellen, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete ansässig sind;*
2. *für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist;*
3. *für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als in den Nummern 1 oder 2 genannten Empfänger.“*

Damit gilt zusammenfassend in Bezug auf die Form der Rechnung:

Wann E-Rechnungs-Pflicht?



Was ändert sich?

Pflicht E-Rechnung bei B2B

Damit ändert sich im Wesentlichen Folgendes:

- In inländischen B2B-Fällen, die nicht unter eine Steuerbefreiung nach § 4

Nr. 8-29 UStG fallen, muss künftig mittels elektronischer Rechnung (E-Rechnung) abgerechnet werden (zur zeitlichen Anwendung siehe unten).

- Ein Rechnungsaussteller kann sich bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auf die Angabe des Leistungsempfängers verlassen, ob dieser ein inländischer Unternehmer ist oder nicht, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen. Dabei kann die Verwendung der USt-IdNr. oder - soweit vergeben - der W-IdNr. ein Indiz dafür sein, dass der Empfänger als Unternehmer handelt[1].

Andere Fälle bleiben im alten System

- Für alle anderen Fälle (insbesondere B2C-Fälle) verbleibt es beim bisherigen Standard Papierrechnung, bei Zustimmung des Empfängers ist auch eine elektronische Rechnung möglich.

PDF ist keine E-Rechnung

- Eine E-Rechnung im vorstehenden Sinn ist ein strukturierter Datensatz. Alle anderen Formen werden künftig als „sonstige Rechnung" bezeichnet. Insbesondere sind (normale) PDF-Rechnungen keine E-Rechnungen[2], sondern lediglich sonstige Rechnungen. D. h. die Rechnungsstellung per PDF im inländischen B2B-Bereich wird künftig nicht mehr zulässig sein!

Keine E-Rechnungspflicht, wenn Ausländer beteiligt

Ist mindestens einer der beteiligten Unternehmer nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig, besteht keine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 2. Halbsatz UStG. In diesen Fällen kann die gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 1. Halbsatz UStG auszustellende Rechnung auf Papier oder mit Zustimmung des Empfängers als E-Rechnung bzw. als sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden[3].

2. Welche Voraussetzungen gelten für E-Rechnungen?

2.1 Gesetzlicher Hintergrund

Was sind E-Rechnungen?

E-Rechnungen werden in § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG als „*Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht"* definiert. Im Klartext handelt es sich folglich um einen maschinell lesbaren Datensatz. Zur Gewährleistung eines Standards regelt § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG:

Strukturiertes maschinenlesbares Format

„Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung

1. *muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABl. L 133 vom 6.5.2014, S. 1) entsprechen oder*
2. *kann zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung ist, dass das Format die richtige und vollständige*

---

1 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 15.
2 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 3, 7.
3 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 16.

Extraktion der nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Norm nach Nummer 1 entspricht oder mit dieser interoperabel ist.“

2.2 Grundlegende XML-Struktur nach EN 16931

Grundlage bildet EN 16931

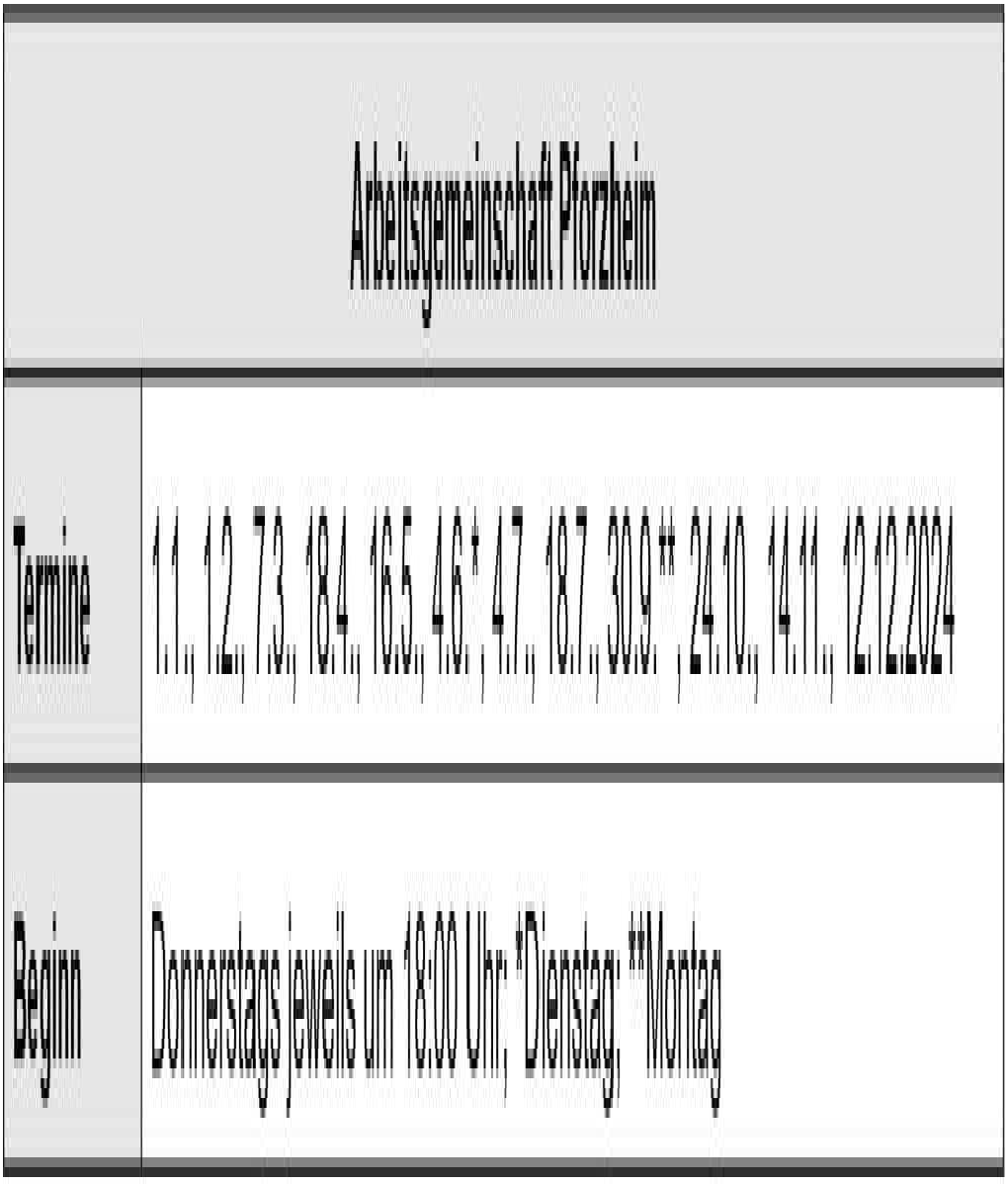
Die vorstehende Nr. 1 entspricht der CEN-Norm EN 16931. Diese Norm wurde 2017 veröffentlicht und definiert einen europaweiten Standard, wie E-Rechnungen in Bezug auf ihre Daten aufgebaut und strukturiert sein müssen. Die bereits heute eingesetzten X-Rechnungen und ZUGFeRD-Rechnungen ab Version 2.0.1[4] entsprechen diesem Standard schon heute[5]. Auch die sog. B2G-E-Rechnungen (Business to Government) basieren bereits heute auf der CEN-Norm EN 16931 und erfüllen somit die Voraussetzungen der E-Rechnung.

Basis bildet XML-Struktur

Im Prinzip handelt es sich um eine XML-Struktur. Das Bundesinnenministerium hat auf seiner Webseite folgendes Beispiel einer solchen Rechnung veröffentlicht[6]:

4 Vgl. BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 25.
5 So auch BMF, Schreiben v. 2.10.2023 III C 2 - S 7287-a/23/10001:007, juris.
6 Quelle: www.e-rechnung-bund.de/e-rechnung/unterschied-zwischen-papier-pdf-und-erechnung (Stand: 3.5.2024).

Auch ausländische Format werden anerkannt



Die Verwendung elektronischer Rechnungsformate ist nicht auf nationale Formate beschränkt, sofern diese der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen. Für die elektronische Abrechnung inländischer B2B-Umsätze kann insofern auch eine Verwendung von weiteren europäischen Rechnungsformaten nach dem vorbezeichneten Standard in Betracht kommen, z. B. Factur-X (Frankreich) oder Peppol-BIS Billing[7].

FAQ des BMI

Praxishinweis
Das Bundesministerium des Innern und der Heimat stellt schon heute einen **FAQ-Katalog** zur Thematik E-Rechnung unter der Website https://www.e-

7 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 26.

rechnung-bund.de zur Verfügung. Wir erwarten, dass dieser Katalog ausgebaut wird oder das BMF einen eigenen Katalog zur Verfügung stellen wird.

Wie Sie sehen, ist dieses Format aus Nutzer-Sicht schwer lesbar - aber nicht unlesbar -, kann aber sehr einfach maschinell verarbeitet werden.

Praxis: E-Rechnung ist grundsätzlich *.xml-Datei

Rein praktisch bedeutet dies, dass eine E-Rechnung z. B. als Anhang zu einer E-Mail an den Kunden versendet werden kann. Der Anhang muss der obigen CEN-Norm EN 16931 entsprechen. Der Kunde erhält im Anhang der E-Mail eine Datei, grundsätzlich mit der Dateiendung *.XML. Diese Datei ist sodann die E-Rechnung.

Praxishinweise

Kein § 14c UStG bei mehrfach Übermittlung

1. Es ist unschädlich, wenn die Datei zu einer E-Rechnung mehrfach übersandt wird, solange es sich um dieselbe Rechnung handelt und die Übermittlung nur als inhaltlich identisches Mehrstück erfolgt[8].

Zum 1.1.2025 genügt ein E-Mail-Postfach vollkommen!

2. Ab dem 1.1.2025 besteht für inländische Unternehmer die Notwendigkeit, eine E-Rechnung empfangen (nicht schreiben!) zu können. **Hierfür reicht es aus, wenn der Rechnungsempfänger ein E-Mail Postfach zur Verfügung stellt.** Dabei ist es nicht zwingend erforderlich, dass es sich um ein gesondertes E-Mail-Postfach nur für den Empfang von E-Rechnungen handelt. Die Beteiligten können abweichend hiervon andere zulässige Übermittlungswege vereinbaren[9].

Eine solche E-Rechnung ist als rein strukturiertes Datenformat konzipiert und ermöglicht, Rechnungsdaten direkt und ohne Medienbruch in die verarbeitenden Systeme zu importieren. Sie basiert auf einem XML-Format, das in erster Linie der maschinellen Verarbeitung dient, und eignet sich nicht für eine Sichtprüfung durch das menschliche Auge. Durch eine Visualisierungsanwendung kann der XML-Datensatz allerdings für den Menschen lesbar dargestellt werden[10].

XML Datei muss Maschinen lesbar sein

Wichtig ist, dass E-Rechnungen Maschinen-lesbar sein müssen. „Lesbarkeit“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der strukturierte Datensatz - z. B. die XML-Datei bei einer Rechnung, die der Normenreihe EN 16931 entspricht - maschinell auswertbar sein muss (maschinelle Lesbarkeit). Daher ist die zusätzliche Erstellung eines menschenlesbaren Dokuments nicht erforderlich. Denn die maschinelle Auswertbarkeit einer standardisierten Datei ermöglicht es auch, dass die Datei z. B. durch eine Visualisierungsanwendung menschenlesbar angezeigt werden kann. Die zusätzliche Übermittlung eines menschenlesbaren Dokuments (z. B. durch ein hybrides Format, siehe

8 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 39; vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 4 UStAE.
9 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 40.
10 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 28.

untenstehend, oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist somit nicht erforderlich, aber optional möglich[11].

2.3 Hybride Formate als mögliche Praxis-Lösung

Auch hybride Formate wie ZUGFeRD als *.pdf möglich

Weil diese XML-Dateien mit einem Standard-Programm nur als unformatierter Buchstabentext und damit letztlich nur schwer leserlich sind, gibt es als Alternative sog. Hybrid-Formate wie z. B. die o. g. ZUGFeRD-Rechnungen ab Version 2.0.1. Die Dateiendung ist dabei *.PDF. Sie kann mittels jedes geläufigen PDF-Readers geöffnet und auch formatiert bzw. optisch aufgearbeitet werden. Neben der sichtbaren PDF-Version sind in die Datei sodann auch die Informationen der E-Rechnung als strukturiertes Datenformat gem. CEN-Norm EN 16931 enthalten. Daher enthalten diese hybriden Formate sowohl

a) eine leicht lesbare und anzeigbare Rechnung sowie
b) einen strukturierten Dateiinhalt.

Der Vorteil dieser hybriden Formate ist, dass der Nutzer diese formatiert öffnen und lesen kann; gleichzeitig kann die Datei aber auch ohne Scan maschinell verarbeitet werden. Der Nachteil solcher hybriden Formate ist, dass sich der Empfänger einer solchen Rechnung häufig nicht darüber im Klaren ist, dass er keine „normale" PDF-Datei vor sich hat, sondern eigentlich eine E-Rechnung, die zusätzlich auch noch eine anzeigbare PDF-Version enthält. Wird eine solche Datei einfach ausgedruckt, geht der maschinell verarbeitbare Teil der Datei natürlich verloren. Die eigentlich korrekte hybride PDF-Datei hat damit ihren Wert als E-Rechnung verloren.

Praxishinweis
In der Praxis wird hier wichtig werden, dem Mandaten begreiflich zu machen, dass die Datei unverändert an Sie als Steuerberatungsbüro weitergegeben werden muss. Ihr Buchhaltungsprogramm wird sodann in der Lage sein, a) diese Datei zu speichern und b) auch maschinell zu verarbeiten.

Ein hybrides Format besteht neben dem strukturierten Datenteil (z. B. XML-Datei) auch aus einem menschenlesbaren Datenteil (z. B. PDF-Dokument). Beide Datenteile sind in einer Datei zusammengefasst[12].

Hybrid Format sollten in beiden Dateiinhalten gleiche Daten enthalten

Bei hybriden E-Rechnungen wäre es technisch denkbar, dass die Bilddatei (also die leicht lesbare PDF-Version) und die Maschinen lesbare E-Rechnung (XML-Anhang der PDF) unterschiedliche Daten enthalten. Im Fall von Abweichungen zwischen den strukturierten Rechnungsdaten und den sonstigen Informationen gehen die Daten des strukturierten Teils denen der

11 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 6.
12 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 30.

Bilddatei vor. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts[13]. Enthält der Bildteil keine von dem strukturierten Teil abweichende Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG, handelt es sich bei dem Bildteil um ein inhaltlich identisches Mehrstück[14]. Enthält der Bildteil dagegen abweichende Rechnungsangaben (z. B. aufgrund manipulativer Eingriffe eine andere Leistungsbeschreibung oder einen abweichenden Umsatzsteuerbetrag), stellt er ggf. eine weitere (sonstige) Rechnung dar, für die die Voraussetzungen des § 14c UStG zu prüfen sind. Dabei werden technisch begründete geringfügige Abweichungen, konkretisierende oder ergänzende Informationen (z. B. aus Gründen der Darstellung verkürzte Leistungsbeschreibung oder Rundungsdifferenzen) nicht beanstandet, wenn der Charakter als inhaltlich identisches Mehrstück nicht verloren geht. Ein Vorsteuerabzug ist auch in diesen Fällen nur aus dem strukturierten Rechnungsteil möglich[15].

2.4 Vorläufig weiter zulässig: EDI-Verfahren

Auch EDI bleibt möglich

In der oben dargestellten Nr. 2 des § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG n. F. werden die sog. EDI-Verfahren, die auch bereits heute im Einsatz sind, erfasst. Wir erwarten hier, dass diese sich künftig der CEN-Norm EN 16931 angleichen werden[16].

Praxishinweis
Sollte Ihr Mandant bereits solche EDI-Abrechnungswege einsetzen, muss geprüft werden, ob diese bereits heute der CEN-Norm EN 16931 entsprechen. Dies ist eine technische Frage, die von der IT-Abteilung beantwortet werden muss. Sollte dies nicht der Fall sein, ist u. E. ratsam, eine Umstellung auf ein Format i. S. der CEN-Norm EN 16931 zu empfehlen.

2.5 Wahl des Formates innerhalb der EN 16931 und Übermittlungsform frei

Auf welches zulässige elektronische Rechnungsformat und welchen zulässigen Übermittlungsweg sich die Vertragsparteien einigen, ist zivilrechtlich zwischen ihnen zu klären. Für die Übermittlung von E-Rechnungen kommen beispielsweise der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle, der gemeinsame Zugriff auf einen zentralen Speicherort innerhalb eines Konzernverbundes oder die Möglichkeit des Downloads über ein Internetportal in Betracht. Handelt es sich bei der E-Rechnung um einen öffentlich-rechtlichen Gebührenbescheid, gelten hierfür die allgemeinen

13 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 31.
14 Vgl. auch Abschn. 14c.1 Abs. 4 UStAE.
15 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 32.
16 Vgl. hierzu ausführlicher Langer/Artinger, DStR 2023 S. 905, Tz. III

umsatzsteuerlichen Regelungen, auch wenn das anzuwendende Verfahrensrecht ggf. abweichende Vorgaben macht[17].

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

Ab 1.1.2025: E-Rechnung kommt und muss empfangen werden können

Die vorstehenden Grundsätze gelten grundsätzlich ab 1.1.2025. Ab diesem Datum werden E-Rechnungen zum gesetzlichen Standard und der Empfänger kann keine Papier- oder sonstige Rechnung mehr verlangen. Auch das Erfordernis der Zustimmung des Empfängers zur Abrechnung auf elektronischem Weg entfällt somit für E-Rechnungen ab 1.1.2025. Im Klartext bedeutet dies: Ihr Mandant kann nicht verhindern, dass der Leistungserbringer ihm eine E-Rechnung ausstellt. Damit muss jeder Unternehmer (auch Kleinunternehmer, Vermieter etc.) ab 1.1.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen. Das bedeutet, dass Ihr Mandant über eine E-Mail-Adresse verfügen muss, auf welche die E-Rechnung gesendet werden kann. Dies sollte u. E. bei jedem Unternehmen der Fall sein. Die entsprechende E-Rechnung muss dann noch im Betrieb geöffnet/verarbeitet werden können. Dies kann auch ggf. über die Kanzleisoftware des Steuerberaters erfolgen.

Ausstellungspflicht erst ab 2027/2028

Somit besteht ab 1.1.2025 eine Pflicht zur Empfangsmöglichkeit. Eine Ausstellungspflicht gilt jedoch erst mit deutlichem Verzug. So regelt § 27 Abs. 38 UStG n. F.:

„Abweichend von § 14 Absatz 1 und 2 kann eine Rechnung

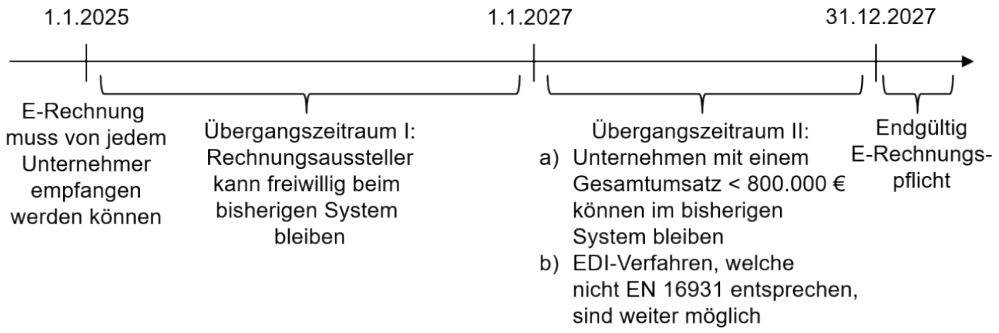
1. *bis zum 31. Dezember 2026 für einen nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2027 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden;*
2. *bis zum 31. Dezember 2027 für einen nach dem 31. Dezember 2026 und vor dem 1. Januar 2028 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden, wenn der Gesamtumsatz (§ 19 Absatz 3) des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 Euro betragen hat;*
3. *bis zum 31. Dezember 2027 für einen nach dem 31. Dezember 2025 und vor dem 1. Januar 2028 ausgeführten Umsatz vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 6 entspricht, ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28.12.1994, S. 98) übermittelt wird.“*

Überblick zum zeitlichen Anwendungsbereich

Damit gilt im Überblick:

---

17 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 36.



Im Hinblick auf die o. g. Grenze von 800.000 € gilt ergänzend[18]:

- In Fällen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist auf den Umsatz des gesamten Organkreises abzustellen.
- Erfolgt die Rechnungserteilung in Form einer Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG), ist auf den Gesamtumsatz des Gutschriftausstellers abzustellen.
- Wird die Rechnung durch einen nicht am Leistungsaustausch beteiligten Dritten ausgestellt, ist der Gesamtumsatz des Auftraggebers maßgeblich.

4. Weitere Fragen und Antworten

4.1 Ist ein Vorsteuerabzug auch ohne E-Rechnung möglich?

Praxishinweis
Zum Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit E-Rechnungen gilt verkürzt: a) Bis zum Ende des Übergangszeitraums nach § 27 Abs. 38 UStG (somit bis 31.12.2026 bzw. bei kleineren Unternehmen bis 31.12.2027) gilt: - Keine Änderung am Vorsteuerabzugsrecht, d. h. aus Papier- und PDF-Rechnungen ist weiterhin ein Vorsteuerabzug möglich. - Wenn eine E-Rechnung erzeugt wird (in diesem Zeitraum freiwillig nach dem Willen der rechnungserzeugenden Partei), kann auch aus dieser Vorsteuer gezogen werden. b) Nach 31.12.2026 bzw. nach 31.12.2027 gilt: - Grundsätzlich Vorsteuer nur noch aus E-Rechnung. - Wurde versehentlich eine sonstige Rechnung (vor allem PDF- oder Papier-Rechnung) erstellt, kann dies durch den Rechnungsaussteller korrigiert werden, d. h. nachträglich und mit Wirkung für die Vergangenheit die sonstige Rechnung durch eine E-Rechnung ersetzt werden. - Aber auch ohne diese Korrektur wird auch nach dem 31.12.2026/2027 ein Vorsteuerabzug aus PDF- oder Papier-Rechnungen möglich sein, wenn sich alle notwendigen Angaben aus einer solchen Rechnung ergeben. Dies sollte u. E. immer der Fall sein. Jedoch vermuten wir, dass die Verwaltung diesen Weg in der Praxis erschwert wird. Somit

Prüfungsschema

18 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 64.

sollte sich immer darum bemüht werden, eine E-Rechnung zu erhalten.

Damit gilt verkürzt: Bis Ende 2026/2027 ändert sich zunächst gar nichts. Danach ist die E-Rechnung zwar Standard, aber auch sonstige Rechnungen genügen und können rückwirkend korrigiert werden. Damit ist das größte Risiko der E-Rechnungen von der Verwaltung massiv entschärft worden. Dies sollte lobend erwähnt werden.

Vorsteuer bis 31.12.2026 vollkommen unverändert

Nach diesem einleitenden verkürzten Schema nun die ausführlichen Ausführungen. Zunächst das wichtigste: Bis 31.12.2026 wird auch aus bisherigen Papier-Rechnungen und PDF-Rechnungen ein Vorsteuerabzug möglich sein.

Ab 2027/2028: Vorsteuer grundsätzlich nur aus E-Rechnung

Ab 2027/2028 gilt: Sofern nach § 14 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit § 27 Abs. 38 UStG eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht, erfüllt nur eine solche dem Grunde nach die Anforderungen der §§ 14, 14a UStG. Eine sonstige Rechnung erfüllt in diesen Fällen nicht die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnung[19].

Grds. keine Vorsteuer mehr ab 2027/2028 aus PDF oder Papier-Rechnungen

Bestand eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und wird stattdessen eine sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung i. S. von §§ 14, 14a UStG. Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG[20].

Falsche Rechnungsformate können ab 2027/2028 rückwirkend geheilt werden

War der Rechnungsersteller zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, kann eine stattdessen ausgestellte sonstige Rechnung (z. B. eine durch ein Kassensystem erzeugte Rechnung) nach Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE durch Ausstellen einer E-Rechnung berichtigt werden. Die E-Rechnung muss durch eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung zum Ausdruck bringen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt. Eine solche Berichtigung wirkt unter den übrigen Voraussetzungen auf den Zeitpunkt der Ausstellung der sonstigen Rechnung zurück, auch wenn der Vorsteuerabzug zunächst nicht möglich gewesen ist[21].

Falsche Rechnungsformate können auch nach 2027/2028 in Ausnahmen zur Vorsteuer berechtigen

Erfolgt keine Rechnungsberichtigung durch nachträgliches Ausstellen einer E-Rechnung, sind die in einer sonstigen Rechnung enthaltenen Angaben im Hinblick auf den Vorsteuerabzug als mögliche objektive Nachweise i. S. von Abs. 15.2a Abs. 1a UStAE zu berücksichtigen. Bei Anwendung dieser Regelung kann unter Anlegung eines strengen Maßstabes ein Vorsteuerabzug möglich sein, sofern die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um

19 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 56.
20 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 56.
21 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 57.

die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (ein Unternehmer erbringt an einen anderen Unternehmer eine Leistung, die dessen der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen dient und für die die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet wurde) zu überprüfen. Bei einer inhaltlich richtigen und vollständigen sonstigen Rechnung werden die genannten Voraussetzungen regelmäßig erfüllt sein[22].

Im Übrigen wird alleine wegen der Ausstellung der Rechnung im falschen Format der Vorsteuerabzug nicht beanstandet, sofern der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen konnte, dass der Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 UStG in Anspruch nehmen konnte. Über die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns hinaus braucht der Rechnungsempfängers keine weiteren Recherchen vorzunehmen. Fakten wie z. B. der mit diesem Rechnungsaussteller ausgeführte Vorjahresumsatz, die bekannte Größe des Rechnungsausstellers oder Kenntnisse aufgrund verbundener Unternehmensstrukturen sind aber zu berücksichtigen[23].

4.2 Welche Unternehmer sind von der E-Rechnungspflicht betroffen?

4.2.1 Ansässigkeit der beteiligten Unternehmer

Pflicht für inländische B2B-Fälle

Die E-Rechnungspflicht gilt - vorerst[24] - nur für B2B-Umsätze zwischen inländischen Unternehmern. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG definiert hierzu: „*Ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.*" Es kommt hierbei nur auf den Unternehmenssitz an. Lässt sich z. B. ein inländischer Unternehmer von einem inländischen Unternehmer Waren in ein Lager in der Schweiz liefern, muss dennoch eine E-Rechnung ausgestellt werden. Dass der Umsatz nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG steuerfrei ist, ändert hieran nichts, denn nur nach § 4 Nr. 8-29 UStG steuerfreie Umsätze sind von der E-Rechnungspflicht befreit.

Praxishinweis

Woher weiß ich um B2B-Eigenschaft des Empfängers?

Aus praktischer Sicht ist noch unklar, wie die Unternehmereigenschaft beiderseitig zuverlässig abgefragt/geprüft werden kann. Evtl. wird sich hier in der Praxis die Lösung durchsetzen, Rechnungen in mehreren Formaten auszustellen (d. h. per hybridem Format, siehe oben, oder Papierrechnung inkl. Downloadlink zu einer E-Rechnung).

22 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 58.
23 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 59.
24 Im Rahmen der sog. ViDA-Initative sollen auch für innergemeinschaftliche Umsätze nach und nach E-Rechnungspflichten eingeführt werden. Damit ist gegenwärtig nicht vor 2028 zu rechnen.

Problematisch ist hierbei auch, dass es nicht allein auf den Status „Unternehmer“ ankommt (damit anders als bei § 13b UStG). Die E-Rechnungspflicht besteht freilich nur dann, wenn die Rechnung bzw. die darin abgerechnete Leistung „für das Unternehmen“ bezogen wird.

4.2.2 Atypische Unternehmer (Kleinunternehmer & Co.)

Auch atypische Unternehmer trifft E-Rechnungs-Pflicht

Ein weiteres Problem wird sich u. E. dadurch ergeben, dass auch Unternehmer, die von umsatzsteuerrechtlichen Sonderregelungen wie § 19 UStG (Kleinunternehmer), § 24 UStG (Land- und Forstwirt), § 25 UStG (Reisemargenbesteuerer) und § 25a UStG (Differenzbesteuerer) profitieren, von den E-Rechnungspflichten erfasst sind. D. h. auch solche Unternehmer müssen ab 2025 in der Lage sein, E-Rechnungen für ihre unternehmerischen Leistungseinkäufe zu empfangen und ab 2027/2028 in der Lage sein, solche Dokumente zu erstellen.

Häufig fehlt es am Bewusstsein nicht, dass man Unternehmer ist

Davon betroffen sind damit auch Photovoltaikanlagen-Anlagenbetreiber, Vermieter, Nebentätigkeitsunternehmer etc. Also Mandanten, die sich ihrem „Unternehmerstatus” typischerweise gar nicht bewusst sind. Insbesondere Kleinunternehmer sind verpflichtet, anderen Unternehmern E-Rechnungen auszustellen und müssen auch in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen.

Praxishinweis
Auch wenn zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs der Kleinunternehmer keinen Vorsteuerabzug hat, wird u. E. die Verwaltung auch für die Möglichkeit des § 15a UStG es für notwendig erachten, dass die Leistung, für die nun § 15a UStG z. B. nach dem Übergang zur Regelbesteuerung in Anspruch genommen wird, mittels E-Rechnung abgerechnet wurde.

Das BMF führt zu Rechnungen sog. atypischer Unternehmer aus[25]: *Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten genauso für die Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift (§ 14 Absatz 2 Satz 5 UStG) sowie für Rechnungen*

- *über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG),*
- *wenn sowohl Leistender als auch Leistungsempfänger im Inland ansässig sind, die von Kleinunternehmern (§ 19 UStG) ausgestellt werden,*
- *über Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen (§ 24 UStG),*
- *über Reiseleistungen (§ 25 UStG) und*
- *über Umsätze, für welche die Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) angewendet wird.*

25 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 17.

Sie gelten auch, wenn der Rechnungsempfänger ein Unternehmer ist, der Kleinunternehmer bzw. Land- und Forstwirt ist oder ausschließlich steuerfreie Umsätze (z. B. Vermieter einer Wohnung) ausführt. Ebenso gelten die Regelungen, wenn nur Teile der abgerechneten Leistungen der Pflicht zur Verwendung einer E-Rechnung unterliegen (z. B. bei teilweise steuerpflichtigen, teilweise nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfreien Umsätzen).

Wichtig: Im Rahmen des JStG 2024 ist gegenwärtig geplant, dass eine Rechnung eines Kleinunternehmers nach § 34a Satz 1 UStDV-E abweichend von § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG immer als sonstige Rechnung i. S. von § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG übermittelt werden kann. **D. h. im Klartext: Für Kleinunternehmer gibt es (voraussichtlich) ausgangseitig keine E-Rechnungs-Pflicht!**

4.3 Sind auch Gutschriften von der E-Rechnungspflicht erfasst?

Gutschriften mutmaßlich auch nur noch mittels E-Gutschrift

Gutschriften werden weiterhin möglich sein, fallen aber u. E. unter die E-Rechnungspflicht[26]. Auch das BMF geht hiervon aus[27]. Siehe hierzu auch die vorstehende Tz. 4.2.

4.4 Sind (Miet-)Verträge weiterhin als Rechnungsform möglich? Was gilt bei Dauerrechnungen?

Wie soll ein Vertrag eine E-Rechnung sein?

Verträge können als Rechnung angesehen werden, wenn sie die nach §§ 14, 14a UStG erforderlichen Angaben enthalten. In diesen Fällen ist zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung zu unterscheiden. Besteht eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung, kann der zugrundeliegende Vertrag als ergänzende Angabe in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden[28].

Einmalige E-Rechung bei Vertragbeginn bzw. -änderung genügt

Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z. B. Mietverhältnis) besteht, ist es ausreichend, wenn einmalig für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, in welcher der zugrundeliegende Vertrag als Anhang enthalten ist, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt. Zu den Folgezeiträumen vgl. Abschn. 14.5 Abs. 17 UStAE. Änderungen der erstmaligen E-Rechnung brauchen erst zu erfolgen, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen Rechnungspflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG ändern (z. B. bei einer Mieterhöhung)[29].

---

26 So auch Langer/Artinger, DStR 2024 S. 905, Tz. 5.b
27 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 17.
28 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 44.
29 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 45.

Wichtige Ausnahme bei Dauerrechnungen

Für vor dem 1.1.2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern[30].

Praxishinweise
Gerade bei Vermietungen stellt sich eine weitere Frage: Muss eine E-Rechnung erstellt werden, wenn der Umsatz steuerbefreit ist? Solange die Leistung z. B. nach § 4 Nr. 12 UStG steuerbefreit ist, erübrigt sich die E-Rechnungspflicht (keine E-Rechnungen für Leistungen, welche nach § 4 Nr. 8-29 UStG steuerbefreit sind). Doch was ist mit optierten Umsätzen (siehe auch separate Frage hierzu in diesem Kapitel). U. E. muss bei optierten Umsätzen eine E-Rechnung erstellt werden.

Muss bei optierten Umsätzen überhaupt eine E-Rechnung erstellt werden?

4.5 End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen

In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind[31]. Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden[32].

Derzeit sind die Anforderungen an eine Endrechnung noch nicht im strukturierten Teil einer E-Rechnung darstellbar. Es bietet sich in den fraglichen Fällen daher an, stattdessen eine Restrechnung zu stellen. Es wird aber vor dem Hintergrund der noch bestehenden technischen Einschränkungen nicht beanstandet, wenn in einer bis zum 31.12.2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang i. S. von Abschn. 14.8 Abs. 8 Nr. 2 UStAE als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist. Der gesonderte Versand einer besonderen Zusammenstellung im Sinne von Abschn. 14.8 Abs. 8 Nr. 3 UStAE ist bei einer E-Rechnung hingegen nicht möglich[33].

4.6 Muss eine E-Rechnung auch bei steuerfreien Umsätzen ausgestellt werden?

E-Rechnung und optierte Umsätze

Die E-Rechnungspflicht besteht nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG nicht für Umsätze, welche nach § 4 Nr. 8-29 UStG steuerbefreit sind. U. E. muss bei nach § 9 UStG optierten Umsätzen jedoch eine E-Rechnung ausgestellt werden, wenn es sich um einen B2B-Umsatz zwischen Inländern handelt.

---

30 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 45.
31 Vgl. § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG und Abschn. 14.8 Abs. 7 bis 10 UStAE.
32 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 47; vgl. Abschn. 14.8 Abs. 11 UStAE.
33 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 48.

4.7 Muss über § 13b UStG Umsätze eine E-Rechnung erstellt werden?

E-Rechnung und § 13b UStG

Sofern ein Inlands-B2B-Umsatz vorliegt, muss auch bei Fällen des § 13b UStG (z. B. Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG) eine E-Rechnung mit Hinweis auf die Steuerschuldumkehr (§ 14a Abs. 5 UStG) erstellt werden.

4.8 Welche Rechnungen sind von der E-Rechnungspflicht ausgenommen?

Keine E-Rechnungspflicht bei ...

Folgende Leistungen bzw. Rechnungen sind von der E-Rechnungspflicht ausgenommen:

- B2C-Leistungen,
- Leistungen im B2B-Bereich, wenn der Leistungsempfänger kein inländischer Unternehmer ist.,
- Leistungen im B2B-Bereich, wenn der Leistungserbringer kein inländischer Unternehmer ist,
- B2B-Leistungen zwischen zwei inländischen Unternehmern, wenn die Leistung nach § 4 Nr. 8-29 UStG steuerfrei ist,
- Kleinbetragsrechnungen, auch bei B2B-Leistungen zwischen Inländern, denn § 33 Satz 4 UStDV wird ab 1.1.2025 regeln: „*Eine Rechnung nach Satz 1 kann abweichend von § 14 Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes immer als sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 5 des Gesetzes übermittelt werden.*"[34],
  - Maßgeblich für die Vereinfachung nach § 33 Satz 4 UStDV ist allein der Gesamtbetrag der Rechnung, auch sofern in einer Rechnung über mehrere Leistungen abgerechnet wird. Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 250 €, ist eine E-Rechnung auszustellen, auch wenn der Bruttobetrag des der Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung unterliegenden Anteils der abgerechneten Leistungen weniger als 250 € beträgt (z. B. bei auch mit abgerechneten bestimmten steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen)[35].
- Fahrausweise, auch bei B2B-Leistungen zwischen Inländern, denn § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV wird ab 1.1.2025 regeln: „*Eine Rechnung nach Satz 1 kann abweichend von § 14 Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes immer als sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 5 des Gesetzes übermittelt werden.*".

4.9 In welchem Zeitrahmen müssen E-Rechnungen ausgestellt werden?

Ausstellungsfrist bleibt unverändert

Es gilt weiterhin unverändert die Rechnungsausstellungsfrist des § 14 Abs. 2 UStG, d. h. auch E-Rechnungen müssen innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung einer Leistung erstellt werden. Auf EU-Ebene ist gegenwärtig eine

---

34 Vgl. BMF, Schrieben v. 15.10.2024, Rz. 22 f.
35 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 23.

Verkürzung dieser Frist geplant. Dies ist aber noch Teil aktueller Diskussionen und rechtlich nicht umgesetzt.

4.10 Was passiert, wenn eine fehlerhafte E-Rechnung erstellt wurde?

Korrektur einer falschen E-Rechnung wird möglich sein

E-Rechnungen unterscheiden sich hier nicht von bisherigen Rechnungen, d. h. nach § 31 Abs. 5 UStDV sind diese berichtigungsfähig und im B2B-Bereich berichtigungspflichtig. Ggf. kann zusätzlich die Problematik entstehen, dass § 14c UStG die Berichtigung weiter einschränkt. Wurde beispielsweise die E-Rechnung an Unternehmer A adressiert, obgleich eigentlich Unternehmer B der Leistungsempfänger war oder wurde in einer E-Rechnung über eine falsche Leistung abgerechnet, liegen Fälle des § 14c Abs. 2 UStG vor. In solchen Fällen ist die vollständige Berichtigung und damit Exkulpation von § 14c Abs. 2 UStG zusätzlich von der Genehmigung der Finanzbehörde abhängig.

Wichtig ist, dass auch die Verwaltung[36] davon ausgeht, dass der Rechnungsaussteller die ausgestellte E-Rechnung berichtigen kann. Für eine Rechnungsberichtigung gelten nach § 31 Abs. 5 Satz 3 UStDV die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG. Daher muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls in der für diese vorgeschriebenen Form (unter Verwendung des entsprechenden Rechnungstyps) erfolgen. Eine Übermittlung der fehlenden oder unzutreffenden Angaben in einer anderen Form ist nicht ausreichend. Eine wirksame Berichtigung wirkt unter den übrigen Voraussetzungen auf den Zeitpunkt der Ausstellung der ursprünglichen E-Rechnung zurück[37]. Zum Vorsteuerabzug aus einer nicht berichtigten E-Rechnung siehe vorstehend.

Altfälle auch ohne E-Rechnung korrigierbar

Für Umsätze, die vor dem 1.1.2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG in Anspruch genommen werden können. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen[38].

In Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) ist auch bei einer E-Rechnung eine Berichtigung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung nicht erforderlich. Die E-Rechnung muss in derartigen Fällen daher nicht berichtigt werden. Dies betrifft z. B. nachträglich abgerechnete Rabatt- oder Bonusvereinbarungen auf Grundlage der Jahresabnahmemengen. In derartigen Fällen ist gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG in der Rechnung nur darauf hinzuweisen, dass eine im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts besteht. Hierfür ist ein eindeutiger Verweis auf den Vertrag ausreichend. Die

---

36 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 49.
37 Vgl. BMF-Schreiben vom 18. September 2020, BStBl I S. 976.
38 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 50.

Belegaustauschpflicht in Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage besteht nur in den in § 17 Abs. 4 UStG bezeichneten Fällen. Ein Beleg im Sinne von § 17 Abs. 4 UStG kann, muss aber nicht als umsatzsteuerliche Rechnung (und damit ggf. als E-Rechnung) ausgestellt werden[39].

4.11 Was geschieht, wenn trotz Pflicht sich der Unternehmer weigert, eine E-Rechnung auszustellen?

Sanktionen bei Nichtbeachtung

Es besteht die gesetzliche Verpflichtung nach § 14 Abs. 2 UStG, d. h. der Leistungsempfänger kann zivilrechtlich das Abrechnen mittels E-Rechnung verlangen und durchsetzen. Andernfalls droht eine zivilrechtliche Haftung[40].

Außerdem droht beim Nichtausstellen einer Rechnung eine Ordnungswidrigkeit inkl. Bußgeld von bis zu 5.000 € nach § 26a Abs. 2 Nr. 1 UStG, wobei rechtlich noch ungeklärt ist, ob das Ausstellen einer Rechnung im falschen Format (z. B. Papierrechnung statt E-Rechnung) einer Nichtausstellung gleichsteht. U. E. muss davon ausgegangen werden.

4.12 Was gilt bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Bezug auf E-Rechnungen?

Für die Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung ist es unerheblich, ob die Leistung auf zivilrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeführt wird, solange über eine umsatzsteuerbare Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Unabhängig von einer Verpflichtung z. B. nach der ERechV des Bundes unterliegen daher auch juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) unter den übrigen Voraussetzungen - insbesondere Erbringung einer Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen - der umsatzsteuerrechtlichen Pflicht zur Ausstellung und der Notwendigkeit zum Empfang einer E-Rechnung[41].

Wird eine Leistung zu einem Teil im Rahmen des Unternehmens und zu einem anderen Teil aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S. einer jPöR ausgeführt, handelt es sich nicht um eine einheitliche Leistung, sondern um zwei umsatzsteuerrechtlich selbstständig zu beurteilende Vorgänge[42]. Besteht für die im Rahmen des Unternehmens ausgeführte Leistung die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung und werden diese beiden Leistungen in einer Rechnung abgerechnet, ist die Rechnung insgesamt als E-Rechnung zu erteilen[43].

Unabhängig von der Höhe des in Anspruch zu nehmenden Vorsteuerabzugs ist bei Vorliegen der Voraussetzungen eine E-Rechnung an eine jPöR zu erteilen. Dies gilt ausdrücklich auch dann, wenn die Lieferung nach § 15 Abs. 1

---

39 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 51.
40 Vgl. OLG Brandenburg, Urteil v. 28.9.2006 12 U 46/06, DStRE 2007 S. 1453.
41 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 52.
42 Vgl. auch Abschn. 15.2c Abs. 4 UStAE.
43 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 53.

Satz 2 UStG nicht als für das Unternehmen bezogen gilt oder die sonstige Leistung zu einem äußerst geringen Anteil für den unternehmerischen Bereich bezogen wird (z. B. 1,2 %)[44].

4.13 Wie sind E-Rechnungen aufzubewahren?

Der strukturierte Teil einer E-Rechnung ist so aufzubewahren, dass dieser in seiner ursprünglichen Form vorliegt und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden. Eine maschinelle Auswertbarkeit seitens der Finanzverwaltung muss sichergestellt sein. Sofern in einem zusätzlich übersandten Dokument (z. B. Bildteil einer hybriden Rechnung) Aufzeichnungen enthalten sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, z. B. Buchungsvermerke, sind diese ebenfalls so aufzubewahren, dass diese in ihrer ursprünglichen Form vorliegen und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden[45].

Praxishinweis
Hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht für sonstige Rechnungen wird auf das BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl 2019 I S. 1269, Rz. 130 ff. verwiesen.

5. Grundlage für Mandanten-Rundschreiben

Sollten Sie Ihre Mandanten per Rundschreiben zur Thematik E-Rechnung weiter informieren wollen, können Sie die nachfolgenden Passagen als Grundlage verwenden.

Sehr geehrte Mandantinnen und Mandanten, mit dem nachfolgenden Schreiben möchte ich Sie/möchten wir Sie über den aktuellen Stand der sog. E-Rechnungen informieren.

Grundlegende Informationen

Durch das Wachstumschancengesetz ist national zum 1.1.2025 die Verpflichtung eingeführt worden, bei Umsätzen zwischen im Inland ansässigen Unternehmen mit einer strukturierten elektronischen Rechnung abzurechnen. Dies ist die sog. E-Rechnung.

Bisher war die Ausstellung der Rechnung auf Papier vorrangig. Alternativ konnten sich die Vertragsparteien auf andere Formate wie z. B. PDF-Rechnungen einigen.

Dieser Vorrang für die papiergebundene Rechnung wird zum 1.1.2025 entfallen. Eine neue Form, die sog. E-Rechnung, wird zum Standard.

Was gilt nun neu ab 2025?

---

44 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 54.

45 BMF, Schreiben v. 15.10.2024, Rz. 60. Vgl. weiterführend wegen der Einzelheiten hierzu BMF, Schreiben v. 28.11.2019, BStBl 2019 I S. 1269, Rn. 131 und 133.

- *Ab 2025 werden E-Rechnungen zum gesetzlichen Standard, sowohl was die Ausgangsseite (Rechnungserstellung), als auch was die Eingangsseite (Rechnungsempfang) betrifft.*
- *Wichtig für Sie vorneweg sind zwei Punkte:*
  - *Diese Pflicht zur E-Rechnung wird durch Übergangsregelungen begleitet. D. h. Sie müssen erst bis 1.1.2027 vollkommen auf E-Rechnungen umstellen. Die zum 1.1.2025 notwendigen Schritte sind minimal. Es genügt dem Grunde nach, wenn Sie am 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen können. Hierzu genügt es, wenn Sie über eine E-Mail-Adresse verfügen. Mehr ist zunächst nicht notwendig.*
  - *Die Pflicht zur E-Rechnung gilt nur, wenn Leistungen von im Inland ansässigen Unternehmen an im Inland ansässige Unternehmen erbracht werden. Wenn Sie z. B. eine Rechnung an Privatpersonen stellen, ändert sich für Sie gar nichts. Es ist aktuell keine E-Rechnungs-Pflicht vorgesehen bei Umsätzen, an denen Privatpersonen beteiligt sind. Auch wenn ein ausländischer Unternehmer beteiligt ist, gibt es aktuell keine Pflicht zur E-Rechnung.*
- *Grundsätzlich kann auch für die Umsätze, die zwischen dem 1.1.2025 und dem 31.12.2026 zwischen inländischen Unternehmen ausgeführt werden, weiterhin mit einer sonstigen Rechnung (Papier, PDF etc.) abgerechnet werden. D. h. selbst in diesen Fällen tritt die Pflicht zur E-Rechnung frühestens zum 1.1.2027 in Kraft.*
- *Für kleinere Unternehmen deren Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als 800.000 € betragen hat, wird diese Ausnahmeregelung für Umsätze, die in der Zeit zwischen dem 1.1.2027 und 31.12.2027 ausgeführt werden, bis zum 31.12.2027 verlängert.*

Was ist für Sie wichtig?

- *Grundsätzlich bleibt aber nach der bisherigen Regelung die Verpflichtung des Leistungsempfängers bestehen, eine elektronische Rechnung entgegenzunehmen. Dies betrifft auch kleinere Unternehmen und Rechnungen, die ab dem 1.1.2025 ausgestellt werden. Für Sie bedeutet dies konkret, dass Sie in der Lage sein müssen, eine E-Rechnung empfangen zu können. Dafür genügt es, wenn Sie ein E-Mail-Postfach haben.*
- *Beachten Sie, dass eine PDF-Rechnung keine elektronische Rechnung ist!*

Was bedeutet das für Sie konkret?

- *Inländische Unternehmer müssen ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, eine E-Rechnung empfangen zu können. Hierfür reicht es aus, wenn der Rechnungsempfänger ein E-Mail-Postfach zur Verfügung stellt.*
- *Alle Unternehmen müssen ab dem 1.1.2025 die Möglichkeit schaffen, E-Rechnungen empfangen zu können.*
- *Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung oder ist er technisch hierzu nicht in der Lage, hat er kein Anrecht auf eine alter-*

native Ausstellung einer sonstigen Rechnung durch den Rechnungsaussteller. In diesem Fall gelten die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des Rechnungsausstellers auch als erfüllt, wenn er eine E-Rechnung ausgestellt und sich nachweislich um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

Optional können Sie folgende Passagen verwenden, sofern Sie DATEV Unternehmen online bei Ihren Mandanten einsetzen. Für die Richtigkeit dieser DATEV-spezifischen Aussagen übernehmen wir keine Garantie.

Welche Unterstützung bietet hier DATEV Unternehmen online?

- *Mit DATEV Unternehmen online können Sie E-Rechnungen speichern und archivieren.*
- *Im Laufe des Jahres 2024 wird auf der E-Rechnungsplattform ein E-Rechnungspostfach freigeschaltet werden, über welches Sie künftig E-Rechnungen empfangen und senden können.*
- *Auf dieser E-Rechnungsplattform kann man sich heute bereits registrieren. Sie werden regelmäßig aktuelle Informationen zum Thema E-Rechnung erhalten.*
- *Upload-Mail: Ebenfalls gibt es die Möglichkeit des Upload-Mails, d. h., es wird eine spezielle E-Mail-Adresse eingerichtet. Elektronische Rechnungen können direkt an diese E-Mail-Adresse weitergeleitet werden. Die Rechnung wird direkt über DATEV in die Buchhaltung eingelesen.*
- *Damit DATEV Upload-Mail zu nutzen ist, muss mindestens eine Absender-E-Mail-Adresse in DATEV Belege online hinterlegt sein.*
- *Damit Upload-Mail eingerichtet werden kann, ist die Freischaltung von Unternehmen online für die Buchhaltung bei DATEV erforderlich.*

Wenn Sie Unternehmen online bereits nutzen, muss lediglich Upload-Mail freigeschaltet werden. Beim Eingang von elektronischen Rechnungen leiten Sie die Rechnung einfach per E-Mail an eine eingerichtete Adresse weiter und die Rechnung kann bei uns im Büro über Unternehmen online in die Buchhaltung eingelesen werden.

Wenn Sie bereits DATEV nutzen, ist der Registrierungsprozess für die E-Rechnungsplattform einfach gestaltet und schnell erledigt. Sie gelangen über go.datev.de/e-rechnungsplattform-registrierung auf die Registrierungsstelle und wählen das Klickfeld „DATEV-Mitglied“ aus. Dann loggen Sie sich einfach mit Ihrem DATEV-Zugangsmedium ein. Nun beginnt der eigentliche Bestellprozess, indem zunächst ein Haken bei der E-Rechnungsplattform zu setzen ist. Alternativ kann hier zusätzlich das erste auf der Plattform verfügbare Produkt, die E-Rechnungsschreibung, mitbestellt werden.

In der nachfolgenden Maske werden die Organisationsdaten abgefragt, die bei Anmeldung mit bestellendem DATEV-Zugangsverfahren aber bereits automatisch hinterlegt sind. Diese müssen lediglich geprüft und ggf. ergänzt werden, bevor der Bestellvorgang abgeschlossen werden kann.

Nach der Registrierung lässt sich die DATEV E-Rechnungsplattform über https://e-rechnungsplattform.apps.datev.de aufrufen. Der Login erfolgt wieder über das gewünschte DATEV-Zugangsmedium.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de