

per E-Mail
Bundesministerium der Finanzen

Kürzel
Me/HS – S 10/24

Telefon
+49 30 27876-390

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
henry.scheel@dstv.de

Datum
11.07.2024

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab 01.01.2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des [Entwurfs des BMF-Schreibens zur „Ausstellung von Rechnungen nach § 14 UStG; Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 01.01.2025“](#). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Mit dem Wachstumschancengesetz ([BGBl. I 2024 Nr. 108](#)) hat der Gesetzgeber ab dem 01.01.2025 bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen eine Pflicht zur Ausstellung und zum Empfang von Rechnungen in einem strukturierten elektronischen Format (E-Rechnungen) geschaffen. Für die Empfangsbereitschaft gilt dies uneingeschränkt, für die Ausstellung aufgrund der in § 27 Abs. 38 UStG enthaltenen Regelungen erst nach Ablauf einer Übergangsfrist.

Der DStV begrüßt sehr, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) bereits vor Inkrafttreten der obligatorischen E-Rechnung an der Erstellung eines die Einführung begleitenden Scheibens arbeitet und die Praxis dabei einbezieht. Aus Sicht des DStV erscheint es gerade bei einem so wesentlichen Projekt zur Digitalisierung des Geschäftsverkehrs von besonderer Bedeutung, hier im Vorfeld auf die Bedürfnisse der Wirtschaft einzugehen und Klarheit zu schaffen. Insofern begrüßt der DStV insbesondere den bereits im Vorfeld des BMF-Schreibens organisierten Austausch des BMF mit zentralen Akteuren aus der Praxis.

Dieser Austausch sollte unbedingt auch im Hinblick auf die mit der Einführung der E-Rechnung bereits angekündigten Anpassungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) als auch der Anpassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD, BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I S. 1269, geändert durch BMF-Schreiben vom 11.03.2024, BStBl I S. 374) beibehalten werden. Auch sollte das BMF nach Auffassung des DStV eine Veröffentlichung der Anpassungen spätestens bis zum Ende des vierten Quartals 2024 anstreben, um zum Beginn der neuen Verpflichtung für zusätzliche Rechtssicherheit zu sorgen. Je früher die Veröffentlichung der Vorgaben erfolgt, umso eher stößt das Projekt auf Akzeptanz in der Praxis.

Ebenso sollte der Austausch auch im Rahmen der Einführung des angestrebten Meldeverfahrens weitergeführt werden. Wir möchten an dieser Stelle erneut und nachdrücklich die besondere Rolle des steuerberatenden Berufsstandes bei der Umsetzung des später geplanten Meldesystems betonen. Steuerberaterinnen und Steuerberater müssen zwingend unmittelbar in den Datenstrom zwischen Steuerpflichtigen und den später meldenden E-Rechnungs-Plattformen eingebunden sein. Nur so werden sie ihren steuerlichen Beratungspflichten hinreichend und ohne zusätzlichen bürokratischen Aufwand nachkommen können.

B. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern ab dem 01.01.2025

I. Allgemeines

Zu Rz. 2 – Auswirkungen der Einführung der obligatorischen E-Rechnung

Nach dem vorliegenden Entwurf sind die Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie zur Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedensten Ebenen zu digitalisieren. Gleichzeitig soll der materiell-rechtliche Gehalt einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne durch die Einführung der obligatorischen E-Rechnung unverändert bleiben. Die Finanzverwaltung beabsichtigt den Transformationsprozess in angemessenem Umfang berücksichtigen.

Diese Klarstellungen sind aus Sicht des DStV grundsätzlich positiv zu werten. Gerade kleine und mittlere Unternehmen, die bisher überwiegend mit Papierrechnungen arbeiten, dürfen in dem Umstellungsprozess nicht überfordert und vergessen werden. Aus Sicht des DStV birgt die

geplante Formulierung insoweit ein gewisses Risiko. Ein Prüfer könnte die Rz. 2 Satz 2 missverstehen. Danach „...*sind die Prozesse und Abläufe zur Erstellung und Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen zu digitalisieren*“. Dies erscheint zu weitgehend. Aufgrund der gewählten Formulierung könnte der Eindruck entstehen, dass mit der Einführung der E-Rechnungspflicht auch die Pflicht bestünde, ab dem 01.01.2025 voll digitalisierte Abläufe zur Erstellung und Verarbeitung elektronischer Rechnungen einzurichten.

Petition: Der DStV begrüßt die Klarstellung, dass durch die Einführung der obligatorischen E-Rechnung der materiell-rechtliche Gehalt einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne unverändert bleibt. Ebenso wird die Willensbekundung der Finanzverwaltung, den Umstand des Transformationsprozesses in angemessenem Umfang berücksichtigen zu wollen, begrüßt.

Jedoch sollte durch das Schreiben nicht der Eindruck erweckt werden, dass alle Prozesse und Abläufe zur Erstellung und Verarbeitung einer E-Rechnung zu digitalisieren sind. Aus Sicht des DStV sollte es an dieser Stelle ausreichend sein, wenn die Prozesse und Abläufe zur Erstellung und Verarbeitung einer E-Rechnung geeignet sind.

Insofern schlägt der DStV vor, die Rz. 2 folgendermaßen auszugestalten:

*„Die Neuregelung zum 1. Januar 2025 stellt einen wesentlichen Baustein zur Digitalisierung des Geschäftsverkehrs dar. **Durch sie wird die Digitalisierung der ~~Dafür sind die~~ Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen **beschleunigt zu digitalisieren**. Daneben sind die bisherigen steuerlichen Regelungen an diese veränderten Rahmenbedingungen anzupassen, wobei der materiell-rechtliche Gehalt einer Rechnung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne unverändert bleibt. Die Finanzverwaltung berücksichtigt – in der von Übergangsregelungen (§ 27 Absatz 38 UStG) begleiteten Einführungsphase – den Umstand des Transformationsprozesses in angemessenem Umfang **und wird die formellen Anforderungen mit Augenmaß prüfen.**“***

II. Aktuelle Rechtslage und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz

Zu Rz. 5 – Visualisierungstools zur menschenlesbaren Darstellung von E-Rechnungen

Rz. 5 des vorliegenden Entwurfs konkretisiert die in § 14 Abs. 3 Satz 1 UStG normierte Anforderung der Lesbarkeit einer Rechnung. Danach muss die XML-Datei einer E-Rechnung zur Gewährleistung ihrer Lesbarkeit maschinell auswertbar sein (maschinelle Lesbarkeit). Die

Ausstellung eines menschenlesbaren Dokuments ist nicht erforderlich. In dem Zuge wird jedoch darauf hingewiesen, dass maschinell auswertbare standardisierte Dateien durch ein Visualisierungstool menschenlesbar angezeigt werden können.

Aus Sicht des DStV ist die Konkretisierung des Begriffs der Lesbarkeit im Entwurfsschreiben sehr zu begrüßen - insbesondere vor dem Hintergrund, dass im Gesetz selbst hierzu keine Ausführungen gemacht werden.

Allerdings drängen sich aus der Formulierung in Rz. 5 Satz 4 verschiedene Fragen auf, die auch im weiteren Verlauf des Entwurfsschreibens offenbleiben. So ist zum einen unklar, ob aus der Formulierung der Rz. 5 Satz 4 eine Verpflichtung des Unternehmers zur Bereithaltung und Nutzung eines Visualisierungstools abgeleitet werden kann. Aus Sicht des DStV erscheint die Nutzung eines Visualisierungstools zwar in vielerlei Hinsicht sinnvoll. Eine entsprechende Verpflichtung erschiene hingegen eine Überforderung insbesondere für kleine Unternehmen und deren steuerliche Beraterinnen und Berater.

Zum anderen stellt sich die Frage, ob der Unternehmer während einer steuerlichen Außenprüfung den Betriebsprüfern das Visualisierungstool im Rahmen des sog. Z1-Zugriffs zur Verfügung zu stellen hat. Nach Auffassung des DStV sollte ein Visualisierungstool zur menschenlesbaren Darstellung einer E-Rechnung im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung nur dann zur Verfügung gestellt werden müssen, wenn dieses im Unternehmen auch tatsächlich genutzt wird. Eine Pflicht zur Bereithaltung eines solchen Visualisierungstools nur zum Zwecke der Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung wäre eine weitere bürokratische Verschärfung der Anforderungen und ist deshalb abzulehnen.

Petition: Um die Akzeptanz der obligatorischen E-Rechnung zu erhöhen und auch kleine und mittlere Unternehmen bei der Einführung nicht zu überfordern, regt der DStV an, ein Visualisierungstool zur menschenlesbaren Darstellung der standardisierten Dateien seitens der Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen. In diesem Zusammenhang verweist der DStV auch auf die Aussagen der Ampelfraktionen im Bundestag. So wurde die Bundesregierung in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages zum Wachstumschancengesetz gebeten, bis zum 31.12.2024 ein kostenloses Angebot zur Rechnungserstellung und zum Ansehen von elektronischen Rechnungen zur Verfügung zu stellen ([BT-Drs. 20/9396](#), S. 6). Aus Sicht des DStV sollte dieser Bitte durch die Bundesregierung

nachgekommen werden. Auch in anderen EU-Staaten, wie bspw. Rumänien oder Serbien, gibt es solche, durch die Finanzverwaltung bereitgestellten Tools. Somit können Unsicherheiten und unnötige Streitigkeiten mit den Finanzbehörden vermieden werden.

Darüber hinaus regt der DStV zur Vermeidung von Streitigkeiten zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen die Klarstellung im BMF-Schreiben an, dass die Nutzung eines solchen Visualisierungstools nicht verpflichtend ist und somit im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen nur dann zur Verfügung zu stellen ist, wenn es ohnehin im Unternehmen genutzt wird.

Der DStV schlägt vor, die Rz. 5 wie folgt zu fassen:

*„...Denn Folge aus der maschinellen Auswertbarkeit einer standardisierten Datei ist auch, dass die Datei durch ein Visualisierungstool menschenlesbar angezeigt werden kann. **Eine Pflicht zur Bereithaltung und Nutzung eines solchen Visualisierungstools existiert für den Unternehmer jedoch nicht. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung ist den Prüfern im Rahmen des Z1-Zugriffs lediglich dann Zugriff auf ein Visualisierungstool zu gewähren, wenn dieses ohnehin im Unternehmen des Unternehmers genutzt wird. Die zusätzliche Übermittlung eines menschenlesbaren Dokuments (z. B. durch ein hybrides Format, siehe Rn. 26 bis 28, oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist aber optional möglich.**“*

Zu Rz. 11 – Inländischer Unternehmer

Sind sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässig, greift die Pflicht zur Ausstellung von E-Rechnungen. In der Folge entfällt künftig das Zustimmungserfordernis für den Empfang von E-Rechnungen. Hierzu wiederholt das Entwurfsschreiben die gesetzlichen Vorgaben hinsichtlich der inländischen Ansässigkeit nach § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG in der Fassung des Wachstumschancengesetzes.

Die Ansässigkeit der an dem Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen ist von zentraler Bedeutung für die Verpflichtung zur Erstellung einer E-Rechnung. Im Umkehrschluss ist ein Unternehmer bei Ausführung von Umsätzen gegenüber einem anderen Unternehmer grundsätzlich nur dann zu Ausstellung einer sonstigen Rechnung berechtigt, wenn dieser nicht im Inland ansässig ist. Aus Sicht des DStV sollte die Ansässigkeit im Inland einfach und rechtssicher feststellbar sein. Dies gilt insbesondere bei Einbeziehung einer inländischen

Betriebsstätte eines im Ausland ansässigen Unternehmers. In diesen Fällen ergibt sich aus Sicht der Praxis ein Erläuterungsbedarf, unter welchen Umständen rechtssicher von einem inländischen Unternehmer auszugehen ist. So ist unklar, ob er auf die Angaben seines Vertragspartners vertrauen darf. Hat der Rechnungsaussteller die Angaben des Leistungsempfängers zu prüfen oder eigene Nachforschungen anzustellen? Ebenso stellt sich die Frage, wie die Unternehmereigenschaft und zusätzlich auch noch die Ansässigkeit im Inland erkannt und nachgewiesen werden soll.

Zwar enthält die Rz. 46 zum Vorsteuerabzug die Aussage, dass der Rechnungsaussteller sich bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auf die Angaben des Leistungsempfängers verlassen kann. Jedoch ist auch hier unklar, welche Anforderungen konkret daran zu stellen sind. Unklar ist darüber hinaus, in welchem Umfang er die ihm vorliegenden Informationen auf eine gegenteilige Aussage zu prüfen hat. Dies kann je nach Umfang der Geschäftsbeziehungen und Vertragspartner zu einem spürbaren Verwaltungsaufwand führen.

Petition: Insofern regt der DStV an, im Rahmen des BMF-Schreibens beispielhafte Kriterien zur Feststellung der Unternehmereigenschaft sowie der Ansässigkeit im Inland aufzunehmen. Sind diese erfüllt, so sollte der Rechnungsaussteller, ohne eigene Nachforschungen anstellen zu müssen, auf die Angaben des Vertragspartners vertrauen dürfen. Zu denken ist hier an die Verwendung einer aus- oder inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die durch den Vertragspartner angegebenen Anschriften.

Zu Rz. 14 – Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung durch Kleinunternehmer

Neben weiteren Fällen, enthält Rz. 14 die Aussage, dass die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen auch für die von Kleinunternehmern (§ 19 UStG) ausgestellten Rechnungen gelten.

An dieser Stelle möchten wir auf die Ausführungen des DStV in seiner Stellungnahme [S 07/23](#) (Seite 35) hinweisen. Nach derzeit geltender Rechtslage wird die Umsatzsteuer bei Leistungserbringung durch umsatzsteuerliche Kleinunternehmer nicht erhoben. Damit dürfte die Einbeziehung von umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern in das geplante Meldesystem künftig sachlich kaum zu rechtfertigen sein. Aus diesem Grunde sollte diese Personengruppe bereits heute nicht verpflichtet werden, ihre eigenen Ausgangsrechnungen zwingend als E-Rechnungen zu übermitteln.

Darüber hinaus gilt es dringend, schon heute aktuelle gesetzgeberische Planungen zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Behandlung von umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern soll es zu einer Änderung in der Systematik kommen. Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 ([JStG 2024](#)) sieht in Artikel 21 Nummer 17 vor, dass die Umsätze von Kleinunternehmern zukünftig steuerfrei sein sollen. Auf die sich hieraus ergebende Besonderheit im Zusammenhang mit der verpflichtenden Einführung der E-Rechnung hat der DStV bereits in seiner Stellungnahme [S 08/24](#) zum Referentenentwurf eines JStG 2024 hingewiesen (Seite 12f). Insoweit verweist der DStV an dieser Stelle auf die dort gemachten Ausführungen. Nach Auffassung des DStV erscheint es nicht gerechtfertigt, bei steuerfreien Umsätzen eines Kleinunternehmers weiterhin eine verpflichtende Erstellung einer E-Rechnung zu verlangen, wohingegen bei der Erbringung von steuerfreien Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 8 – 28 UStG eine solche Pflicht nicht besteht.

Petition: Der DStV regt an, die Wechselwirkungen aus dem Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2024 mit der Einführung der obligatorischen E-Rechnung bei Kleinunternehmern frühzeitig zu erörtern. Dabei sollten - entsprechend dem Petition des DStV in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf eines JStG 2024 – Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG zukünftig von der verpflichtenden Verwendung der E-Rechnung ausgenommen werden. Sollte das BMF erwägen, trotz der systematischen Änderung und der vorgetragenen Argumente auch weiterhin eine verpflichtende Verwendung von E-Rechnungen durch Kleinunternehmer zu verlangen, sollten die Gründe für die Ungleichbehandlung bereits im vorliegenden BMF-Schreiben ausgeführt werden.

Zu Rz. 21 – Zulässige Formate einer E-Rechnung

In Rz. 21 enthält das Entwurfsschreiben Ausführungen zu den zulässigen Rechnungsformaten. Danach muss ein zulässiges elektronisches Rechnungsformat insbesondere die elektronische Übermittlung der Rechnungspflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG gewährleisten. Neben rein strukturierten Rechnungsformaten sind auch hybride Formate zulässig. Nach Satz 3 der Rz. 21 ist die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die auf der Norm EN 16931 beruhen, immer zulässig. Weiterhin wird ausgeführt, dass daneben unter bestimmten Voraussetzungen auch andere Rechnungsformate verwendet werden können. Die Frage, welches zulässige Format verwendet wird, ist eine zivilrechtliche Frage, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist.

Ausgehend von dem systematischen Aufbau der dieser Rz. zugrunde liegenden gesetzlichen Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 6 Nrn. 1 und 2 UStG sowie den Ausführungen in dieser Rz. selbst besteht aus Sicht des DStV hier ein Erfordernis zu weitergehenden Konkretisierungen. Insbesondere die Passage „...*Die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die auf der Norm EN 16931 (siehe Rn. 24) beruhen, ist immer zulässig. ...*“ wirft die Frage auf, ob die zivilrechtliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien in jedem Fall vorrangig ist. Denkbar wäre auch die Auslegung, wonach die Verwendung strukturierter Rechnungsformate, die auf der Norm EN 16931 beruhen, der vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien vorangehen. Bei einem solchen Verständnis der Rz. 21 könnte der Rechnungsaussteller jedes auf der Norm EN 16931 beruhende Format übermitteln. Mit der Folge, dass der Rechnungsempfänger jedes dieser Formate anzunehmen und zu akzeptieren hätte. Insofern besteht in der Formulierung ein gewisser Widerspruch zur Grundaussage, dass die zivilrechtliche Vereinbarung der Vertragsparteien Vorrang hat.

Darüber hinaus vermisst der DStV Ausführungen für die Fälle, in denen sich die Vertragsparteien nicht auf ein Format geeinigt haben. Dies ist insbesondere bei der Verwendung von standardisierten Verträgen und allgemeinen Geschäftsbedingungen denkbar.

Petition: Der DStV spricht sich dafür aus, dass die zwischen den Vertragsparteien bilateral getroffenen Absprachen über das zu verwendende Rechnungsformat zweifelsfrei vorrangig sein und auch gegenüber einem Außenprüfer Bestand haben sollten. Um dies für die Praxis deutlicher zu machen, sollte die Bedeutung der zivilrechtlichen Vereinbarungen zu den Rechnungsformaten stärker herausgestellt werden. Ebenso sollte klargestellt werden, dass auch bei Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die auf der Norm EN 16931 beruhen, die zivilrechtlichen Absprachen zu den Rechnungsformaten einzuhalten und grundsätzlich bei Vertragsschluss zu treffen sind.

Für die Fälle, in denen keine Vereinbarung getroffen wurde, sollte im BMF-Schreiben klar geregelt werden, dass die allgemeine Empfangsbereitschaft durch den Rechnungsempfänger zu gewährleisten ist. Der Rechnungsempfänger sollte in diesen Fällen alle zulässigen strukturierten Rechnungsformate, die auf der Norm EN 16931 beruhen, empfangen und verarbeiten können. Dabei sollte jedoch ausdrücklich klargestellt werden, dass die Pflicht des Rechnungsempfängers zum Empfang und zur Verarbeitung von E-Rechnungen, sich nur auf das Kern-Datenmodell der E-Rechnung bezieht. Es sollte damit explizit nur die elektronische Übermittlung der

Rechnungspflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG gewährleistet werden müssen. Die Akzeptanz von branchenspezifischen Erweiterungen (sog. Extensions) sollte in jedem Fall auch weiterhin der ausdrücklichen Zustimmung und damit der zivilrechtlichen Absprache der Vertragsparteien bedürfen.

Zu Rz. 26 bis 28 – Identische Mehrstücke einer Rechnung bei hybriden Rechnungsformaten

In Rz. 26 des Entwurfsschreibens wird ausdrücklich klargelegt, dass auch hybride Rechnungsformate die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen können. Hybride Formate bestehen neben dem strukturierten Datenteil auch aus einem menschenlesbaren Datenteil, die in einer Datei zusammengefasst sind. Rz. 27 stellt in Satz 6 für solche Rechnungsformate klar, dass die im XML-Format vorliegenden Rechnungsdaten den führenden Teil darstellen. Im Falle von Abweichungen sollen die strukturierten Rechnungsdaten denen der Bilddatei vorgehen. Liegen keine Abweichungen zwischen dem Bildteil und dem strukturierten Rechnungsteil vor, soll es sich bei dem Bildteil nach Rz. 28 Satz 1 um ein inhaltlich identisches Mehrstück der Rechnung handeln. Rz. 28 Satz 2 ordnet jedoch an, dass bei abweichenden Rechnungsangaben zwischen strukturiertem Rechnungsteil und Bildteil, dieser ggf. eine weitere sonstige Rechnung darstellt, für die die Voraussetzungen des § 14c UStG zu prüfen seien.

Aus Sicht des DStV ist die Anerkennung von hybriden Rechnungsformaten insbesondere mit Blick auf kleine und mittlere Unternehmen sowie Unternehmen mit unterschiedlichen Kundengruppen (B2B- und B2C-Kunden) grundsätzlich zu begrüßen. Denn gerade bei diesen dürfte das hybride Rechnungsformat zu einer höheren Akzeptanz der E-Rechnung führen und stellt einen einheitlichen Weg dar, um die Ausgangsrechnungen an verschiedene Kundengruppen über ein einheitliches Format abzudecken.

Ebenso ist die klare Aussage zum Vorrang der strukturierten Rechnungsdaten gegenüber den Angaben im Bildteil der Rechnung grundsätzlich zu begrüßen.

Für die Praxis irritierend und damit mit Unsicherheiten verbunden, ist jedoch der Hinweis, dass der Bildteil bei Abweichungen der Inhalte eine sonstige Rechnung darstellt und die Prüfung des § 14c UStG erforderlich wird. Eine solche Anordnung dürfte die Nutzung hybrider Rechnungsformate durch die Rechnungsersteller aus Gründen der Risikominimierung deutlich zurück gehen lassen. Denn damit wäre die Konsequenz verbunden, die in dem Bildteil

ausgewiesene Umsatzsteuer zusätzlich zu der in dem strukturierten Rechnungsteil ausgewiesenen Umsatzsteuer an den Fiskus abführen zu müssen. Diesem Risiko würden sich vermutlich viele Unternehmen dadurch entziehen, dass sie auf die Versendung eines hybriden Rechnungsformates verzichten würden.

Petition: Der DStV regt eindringlich an, in Rz. 28 Satz 2 des vorliegenden Entwurfsschreibens davon abzusehen, im Falle von abweichenden Rechnungsdaten zwischen dem strukturierten Rechnungsteil und dem Bildteil von einer weiteren sonstigen Rechnung auszugehen. Vielmehr sollte klargestellt werden, dass für die Anwendung von § 14c UStG allein der strukturierte Datenteil ausschlaggebend ist. Eventuell abweichende Bilddateien sollten für Zwecke des § 14c UStG nicht als Rechnungsdokument gelten.

Zu Rz. 32 – Übermittlung von E-Rechnungen

Eine E-Rechnung ist in elektronischer Form zu übermitteln. Dabei macht das Gesetz keine Angaben zu der Art der elektronischen Übermittlung. In Rz. 32 werden unterschiedliche Übermittlungsformen aufgeführt. So kommen für die elektronische Übermittlung von E-Rechnungen beispielweise der Versand mittels E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels elektronischer Schnittelle oder die Möglichkeit des Downloads über ein Portal in Betracht.

Auch wenn deutlich wird, dass die vorgenannte Auflistung möglicher elektronischer Übermittlungswege nicht abschließend zu verstehen ist, ergeben sich in der Praxis insoweit weitere klärungsbedürftige Fragen. Warum wird etwa die Übermittlung einer E-Rechnung via USB-Stick faktisch ausgeschlossen, da sie dadurch zu einer sonstigen Rechnung wird (vgl. Rz. 35)? Oder wie verhält es sich mit anderen Übermittlungswegen wie Cloud-Lösungen?

Nach Auffassung des DStV dürfte jegliche Einschränkung der Übermittlungsmöglichkeiten die Akzeptanz der E-Rechnung in der Praxis mindern. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso ein so großer Schritt in Richtung Digitalisierung der Geschäftsprozesse an dieser Stelle technologische Einschränkungen erfährt.

Ebenso ungeklärt ist die Frage, welche Vorgaben für Übermittlungen von E-Rechnungen in Konzernstrukturen gelten. In Konzernstrukturen mit zentraler Buchführung können E-Rechnungen zwischen den jeweiligen Konzerneinheiten quasi „unbewegt“ ohne einen tatsächlichen Übermittlungsvorgang ausgetauscht werden. Dies kann dadurch erfolgen, dass die

Daten auf einem einheitlichen Speicherort abgelegt werden. So stellt sich etwa die Frage, ob der gemeinsame Zugriff der verschiedenen Organisationseinheiten auf die dort gespeicherten E-Rechnungen eine elektronische Übermittlung im Sinne der Rz. 32 darstellt.

Petition: Aus Sicht des DStV sollte das BMF an dieser Stelle klarstellen, dass neutrale, technologieoffene und niedrighschwellige Übermittlungswege möglich sind. In dem Zusammenhang sollten in die beispielhafte Aufzählung der elektronischen Übermittlungswege u.a. USB-Speicher und Cloud-Datenspeicher sowie die Übertragung mittels Messenger-Dienste aufgenommen werden. Dies würde Rechtssicherheit schaffen.

Darüber hinaus sollte das BMF-Schreiben Ausführungen dazu enthalten, welche Anforderungen an die elektronische Übermittlung der E-Rechnung innerhalb von Konzernstrukturen gelten. Der gemeinsame Zugriff verschiedener Organisationseinheiten auf einen einheitlichen Speicherort sollte eine elektronische Übermittlung erfüllen. Insofern regt der DStV zudem an, klarzustellen, welche Anforderungen an die elektronische Übermittlung von E-Rechnungen innerhalb eines IT-Systems oder einer einheitlichen Serverumgebung erfüllt werden müssen.

Mit Blick auf die Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand sollten die Anforderungen an die elektronische Übermittlung geringgehalten werden und sich an bereits bestehenden Prozessen in den Unternehmen orientieren. Unnötiger Aufwand bspw. durch eine doppelte Speicherung an verschiedenen Speicherorten sollte vermieden werden.

Zu Rz. 35 – Ausschluss der Übermittlung mittels externer Speichermedien

Nach Rz. 35 erfüllt die Übergabe der XML-Datei auf einem externen Speichermedium nicht die Anforderungen an eine Übermittlung in elektronischer Form.

Um einen neutralen, technologieoffenen und niedrighschwelligem Empfang von E-Rechnungen zu gewährleisten, erscheint dem DStV der Ausschluss von externen Speichermedien nicht geeignet. Gerade vor dem Hintergrund, dass viele kleine Unternehmen eine Übermittlung von Rechnungsdaten mit Hilfe von externen Speichermedien vornehmen, sollte auf diese Einschränkung verzichtet werden. Ebenso vor dem Hintergrund, dass die Übermittlung auf externen Speichermedien eine einfache und sichere technische Notfalllösung darstellen kann.

Petition: Der DStV regt an, die Rz. 35 zu streichen.

Zu Rz. 37 – Verweigerung der Annahme einer E-Rechnung

Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung oder ist er technisch zur Annahme nicht in der Lage, so hat er nach Rz. 37 kein Anrecht auf die alternative Ausstellung einer sonstigen Rechnung durch den Rechnungsaussteller. Im Falle einer Verweigerung der Annahme einer E-Rechnung gelten die Pflichten des Rechnungsausstellers als erfüllt, wenn er eine E-Rechnung ausgestellt und sich nachweislich um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

Wie in Rz. 21 stellt sich hier die Frage, ob der Rechnungsempfänger trotz anders getroffener Vereinbarung mit dem Rechnungsaussteller jedes strukturierte Rechnungsformat, das auf der Norm EN 16931 beruht (§ 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UStG), empfangen und verarbeiten können muss. Oder ob er bei einer Übermittlung der E-Rechnung in einem nicht vereinbarten Format die Annahme verweigern darf, auch wenn die E-Rechnung auf EN 16931 beruht.

Aus Sicht des Rechnungsausstellers stellt sich weiterhin Frage, wie er sein Bemühen um eine ordnungsgemäße Übermittlung der E-Rechnung ausreichend nachweisen kann. Hierzu enthält der Entwurf keine Hinweise.

Petition: Der DStV regt an, die Rechtsfolgen der Verweigerung der Annahme einer E-Rechnung zu konkretisieren. Dabei sollte aus Sicht des DStV klargestellt werden, dass eine Verweigerung der Annahme eines strukturierten Rechnungsformates dann zulässig ist, wenn beide Vertragsparteien wirksam eine vertragliche Vereinbarung über das zu nutzende Rechnungsformat erzielt haben. Dies sollte nach Auffassung des DStV sowohl für Rechnungsformate nach § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 als auch solche nach Nr. 2 UStG gelten. Ebenso erachtet der DStV eine Konkretisierung der Anforderungen an eine ausreichende Nachweisführung des Bemühens um eine ordnungsgemäße Übermittlung einer E-Rechnung als sinnvoll.

Zu Rz. 38 und 39 – Verträge als Rechnungen

Besteht bei einem Dauerschuldverhältnis die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung, ist es nach Rz. 38 des vorliegenden Entwurfsschreibens ausreichend, wenn für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird. Um als Dauerrechnung zu gelten, muss dieser der zugrundeliegende Vertrag als Anhang beigefügt werden oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergeben, dass es sich um eine Dauerrechnung handeln soll. Für

Dauerschuldverhältnisse ist gem. Rz. 39 die Ausstellung einer initialen E-Rechnung nach den vorgenannten Grundsätzen bis zum Ablauf der für den jeweiligen Rechnungsaussteller geltenden Übergangsfrist im Sinne des § 27 Abs. 38 UStG erforderlich. Dies soll auch gelten, wenn das Dauerschuldverhältnis vor dem 01.01.2025 begründet worden ist.

Aus Sicht des DStV erscheinen die Ausführungen zur Erstellung einer E-Rechnung bei Dauerschuldverhältnissen in Bezug auf den Abschluss von Neu-Verträgen sinnvoll. Mit Blick auf bereits vor dem 01.01.2025 bestehende Verträge ergeben sich jedoch weitergehende Abgrenzungsfragen. So ist bspw. unverständlich, warum die initiale E-Rechnung konkret für den ersten Teilleistungszeitraum des Dauerschuldverhältnisses übermittelt werden muss. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob der Unternehmer die Übergangsregelung für alle bestehenden Dauerschuldverhältnisse einheitlich in Anspruch nehmen muss oder individuell in Anspruch nehmen kann. Zusätzlich zu den sich ergebenden Fragestellungen verursacht der Versand einer initialen E-Rechnung mit dem Vertrag als Anhang nach Ablauf der Übergangsregelung einen spürbaren Verwaltungsaufwand.

Petition: Der DStV regt an, auf die Übermittlung einer initialen E-Rechnung für vor dem Ende der jeweiligen Übergangsfrist geschlossene Dauerschuldverhältnisse zu verzichten. Die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung sollte nur für nach dem Ende der Übergangsregelungen neu abgeschlossene Dauerschuldverhältnisse oder nach diesem Tag erfolgte Änderungen dieser Verträge erfolgen müssen. Damit könnte der Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten des Rechnungsausstellers als auch des Rechnungsempfängers deutlich verringert werden.

Zu Rz. 40 – Berichtigung von E-Rechnungen

Eine Rechnungsberichtigung bleibt auch nach Einführung der E-Rechnung weiterhin möglich. Dabei gelten für die Berichtigung die gleichen Anforderungen und Inhalte wie in § 14 UStG (§ 31 Abs. 5 Satz 3 UStDV). Demnach legt Rz. 40 in den Sätzen 3 und 4 des vorliegenden Entwurfs fest, dass die Berichtigung einer E-Rechnung in der für diese vorgeschriebenen Form erfolgen muss. Ebenso weist das BMF ausdrücklich darauf hin, dass dies unter Verwendung des entsprechenden Dokumententyps zu erfolgen hat. Werden fehlende oder unzutreffende Angaben in einem anderen Format übermittelt, ist dies nach Auffassung des BMF nicht ausreichend.

Der DStV weist an dieser Stelle darauf hin, dass diese Anforderung derzeit technisch nicht in allen Fällen umsetzbar ist. Gegenwärtig sieht die CEN-Norm keinen strukturierten Nachrichten-

Typ bei Korrekturen ohne Wertänderung vor. Eine isolierte Übermittlung einzelner Rechnungselemente ist damit technisch nicht in dem entsprechenden Format möglich. Technisch möglich ist hingegen nur eine vollständige Stornierung verbunden mit der neuen Ausstellung der Rechnung. Dies ist jedoch wenig praktikabel und unverhältnismäßig. Insofern sollte es für diese Fälle eine einfache Lösung geben.

Zumindest innerhalb der bestehenden Übergangsregelungen erscheint es geboten, auf die Berichtigung einer E-Rechnung in dem entsprechenden Dokumententyps zu verzichten und aus praktischen Gründen Rechnungsberichtigungen auch in anderen Formaten zuzulassen. Dies sollte dann auch für Berichtigungen mit Wertänderungen gelten. Im Lichte der gewährten Übergangsregelungen erscheint dies zweckmäßig.

Petitum: Der DStV weist auf die derzeit bestehenden technischen Herausforderungen bei der Berichtigung einzelner Rechnungselemente hin. Er regt an, die bisher bestehende Möglichkeit zuzulassen, einzelne Elemente einer Rechnung auch in einem unstrukturierten Dateiformat zuzulassen. Dieses hat jedoch die Angabe der ursprünglichen Rechnungsnummer zu enthalten. Darüber hinaus empfiehlt der DStV, grundsätzlich bis zum Ablauf der Übergangsregelungen auf eine Rechnungsberichtigung im entsprechenden Ursprungsformat der E-Rechnung zu verzichten. Somit sollten nach Ansicht des DStV E-Rechnungen vor dem 01.01.2027 auch noch in Papierform oder in nicht strukturierter Form berichtigt werden können.

Zu Rz. 46 – Feststellung der inländischen Unternehmereigenschaft

Unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns soll sich der Rechnungsaussteller auf die Angaben des Leistungsempfängers, ob dieser ein inländischer Unternehmer ist oder nicht, verlassen können. Dies jedoch nur, soweit ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen.

Diese Aussage versucht die Unklarheit zu beseitigen, die bereits in den Ausführungen zu Rz. 11 beschrieben wurden. Aus Sicht der Praxis bleiben die Erläuterungen jedoch sehr vage und schaffen keine zusätzliche Rechtssicherheit. Ebenso ergibt sich aus der Formulierung „...*sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen*“ eine unklare Pflicht zur Überprüfung der dem Rechnungsaussteller vorliegenden Informationen. Anders ließen sich die ihm vorliegenden gegenteiligen Informationen nicht ermitteln. Eine Prüfungspflicht kann je nach erwarteter Intensität, dem Umfang der Geschäftsbeziehungen und der Anzahl an Vertragspartnern jedoch zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führen.

Petition: Der DStV regt - wie bereits zu Rz. 11 ausgeführt - an, im Rahmen des BMF-Schreibens beispielhafte Kriterien zur Feststellung der Unternehmereigenschaft sowie der Ansässigkeit im Inland aufzunehmen. Sind diese erfüllt, so sollte der Rechnungsaussteller, ohne eigene Nachforschungen anstellen zu müssen, auf die Angaben des Vertragspartners vertrauen dürfen. Zu denken ist hier an die Verwendung einer aus- oder inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die durch den Vertragspartner angegebenen Anschriften. Darüber hinaus sollte die Formulierung „...soweit ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen“ gestrichen werden.

Zu Rz. 47– E-Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Nach dem Auslaufen der Übergangsregelungen erfüllen nur noch E-Rechnungen die Anforderungen einer ordnungsgemäßen Rechnung, soweit diese verpflichtend ist. Besteht die Pflicht des Rechnungsausstellers zur Übermittlung einer E-Rechnung, wird künftig nur diese E-Rechnung zum Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger berechtigen. Im Umkehrschluss wird ein Vorsteuerabzug in den Fällen der verpflichtenden Ausstellung einer E-Rechnung nicht mehr möglich sein.

Diese Schlussfolgerung des BMF erscheint aus Sicht des DStV stringent. Durch das Wachstumschancengesetz ([BGBl. I 2024 Nr. 108](#)) haben sich durch die Einführung der verpflichtenden E-Rechnung ab dem 01.01.2025 bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern keine Änderungen an den Voraussetzungen zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ergeben. So kann der Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen. Hierfür muss die Leistung von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sein. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG auch weiterhin, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. In Bezug auf die E-Rechnung ist dies grundsätzlich als erfüllt anzusehen, wenn der Unternehmer in der Lage ist, die E-Rechnungen empfangen zu können.

Durch die in Rz. 2 Satz 2 getroffene Aussage, dass die Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen zu digitalisieren sind, könnte sich jedoch der Eindruck ergeben, dass hier auch die innerbetrieblichen Prozesse zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu digitalisieren und somit anzupassen sind.

Insbesondere auch durch den in Rz. 27 Sätze 6 und 7 geregelten Vorrang der strukturierten Rechnungsangaben vor denen des Bildteils bei hybriden Rechnungsformaten ergeben sich Unklarheiten, ob dies Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug entfaltet kann. Da es für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich nur auf den Besitz einer ordnungsgemäßen E-Rechnung ankommt, lassen sich hier aus Sicht des DStV keine besonderen Prüfungspflichten ableiten. Sofern der Unternehmer eine ordnungsgemäße Rechnung in einem hybriden Format besitzt, sollte der Vorsteuerabzug auch bei Abweichungen zwischen strukturiertem Rechnungsteil und Bildteil nicht zu Lasten des Rechnungsempfängers eingeschränkt werden. Auch wenn dieser – insbesondere in der Einführungsphase der E-Rechnung – seinen Vorsteuerabzug nur auf Grundlage des Bildteils geltend macht.

Mit Blick auf eine große Anzahl an gerade Kleinst- und kleinen Unternehmen, die nach wie vor nur in einem sehr geringen Umfang digitalisierte Prozesse zur Rechnungsbearbeitung nutzen und ihre elektronisch erhaltenen Eingangsrechnungen häufig nur in ausgedruckter Form ihren Steuerberaterinnen und Steuerberatern zur Verfügung stellen, sollte hier klargestellt werden, dass der Vorsteuerabzug – mindestens für eine Übergangszeit – auch ausgehend von einer reinen Verarbeitung des Bildteils geltend gemacht werden kann.

Petition: Der DStV regt an, unter Gliederungspunkt 4 des vorliegenden Entwurfs eine Formulierung aufzunehmen, dass durch die Einführung der E-Rechnung keine zusätzlichen Anforderungen an die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu stellen sind. Der Vorsteuerabzug kann bei hybriden Rechnungsformaten auch allein anhand der im Bildteil enthaltenen Daten geltend gemacht werden. Für Zwecke des Vorsteuerabzugs sollten – mindestens bis zum Ende der Übergangsregelungen mit Ablauf des Kalenderjahres 2027 – die in der Bilddatei enthaltenen Angaben gelten.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Dipl. Wirt.-Jur. (FH) Henry Scheel
(Referatsleiter Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
