



MDgin Gerda Koszinowski
Unterabteilungsleiterin III C
Bundesfinanzministerium
per e-mail: IIC2@bmf.bund.de

Donnerstag, 11. Juli 2024

Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025; Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens

Sehr geehrte Frau Koszinowski, sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zu dem Entwurf des BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025 Stellung zu nehmen.

1. Einleitung

Die Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen bietet zahlreiche potenzielle Vorteile für die Wirtschaft als auch für die öffentliche Hand. Insbesondere ermöglicht der Erhalt strukturierter elektronischer Rechnungen dem Rechnungsempfänger, seine Buchhaltungsprozesse weiter zu automatisieren und dadurch den digitalen Reifegrad im Rechnungswesen insgesamt zu erhöhen. Allerdings sind diesen Verbesserungen nicht unerhebliche Implementierungsaufwände - sowohl auf der Eingangs- als auch auf der Ausgangsseite - gegenüberzustellen.

2. Zu den einzelnen Punkten des Entwurfs des BMF-Schreibens vom 13. Juni 2024

2.1. Zu Rz. 2 des Entwurfs – Allgemeines

Wir begrüßen den Ansatz der Finanzverwaltung, während der von den Übergangsregelungen begleiteten Einführungsphase den Transformationsprozess in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Allerdings ist Satz 2 der Rz. 2 „Dafür sind die Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen zu digitalisieren“ im Vergleich dazu eher imperativ formuliert.

Petitur:

Wir regen an, Rz. 2 wie folgt zu formulieren:

„Die Neuregelung zum 1. Januar 2025 stellt einen wesentlichen Baustein zur Digitalisierung des Geschäftsverkehrs dar. Dafür sind die bisherigen steuerlichen Regelungen an diese veränderten Rahmenbedingungen, die zukünftig auch eine digitalisierte Erstellung sowie Verarbeitung von E-Rechnungen erleichtern und ermöglichen soll, 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 (vgl. insb. Rz. 47 - 50). Zudem gelten die durch die Finanzverwaltung zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufgestellten Grundsätze fort (vgl. Rz. 51 und 52).“

2.2. Zu Rz. 5 des Entwurfs – Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts, Lesbarkeit

Die von der europäischen Norm zur elektronischen Rechnungstellung zugelassenen Syntaxen (CEN/TS 16931-2: Teil 2 – Liste zulässigen Syntaxen für EN 16931-1), namentlich UBL 2.1 nach ISO/IEC 19845 und UN/CEFACT XML Cross Industry Invoice D16B sind grundsätzlich nicht durch digitale Signaturen geschützt. Einige Netzwerke, wie Peppol, sehen einen Schutz im Übertragungsprotokoll vor. § 14 Abs. 3 S. 4 UStG n.F. (i.d.F. des WtChancenG v. 27.03.2024) lässt nach wie vor jegliches innerbetriebliche Kontrollverfahren zur Prüfung der Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts elektronischer Rechnungen zu. Dies ist auch so in Abschn. 14.4 Abs. 4 UStAE geregelt.

Petitur:

Es sollte ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass die standardisierten Rechnungsdateien nicht mit qualifizierten elektronischen Signaturen zu versehen sind, wenn die standardkonformen Rechnungsformate solche nicht vorsehen. Weiter sollte ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass gemäß § 14 Abs. 3 S. 4 UStG (i.d.F. des WtChancenG v. 27.03.2024) nach wie vor jegliches innerbetriebliche

Kontrollverfahren zur Prüfung der Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts elektronischer Rechnungen zugelassen ist.

Ferner referenziert Rz. 5 des Entwurfs auf ein Visualisierungstool, welches im Rahmen der maschinellen Auswertbarkeit der standardisierten Datei erwähnt wird. Gerade bei hybriden Formaten bedarf es aber eines solchen Visualisierungstools nicht, da eine menschenlesbare Datei standardmäßig mitgeliefert wird. Außerdem ist zu erwarten, dass die Formate innerhalb eines Prüfungszeitraums wechseln (z.B. durch neue Versionen), sodass für jeden Veranlagungszeitraum entsprechende gültige Visualisierungstools durch die Steuerpflichtigen vorzuhalten sind. Hierdurch besteht jedoch das Risiko, dass gerade kleinere und mittlere Unternehmen sowie Kommunen überproportional belastet werden. Vor diesem Hintergrund stellen andere Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Rumänien, ihren Steuerpflichtigen niedrigschwellige IT-Tools zur Erzeugung und Visualisierung elektronischer Rechnungen zur Verfügung. Um Wettbewerbsnachteile inländischer kleinerer und mittlerer Unternehmen im Binnenmarkt zu vermeiden, empfiehlt es sich, auch in Deutschland entsprechende Angebote kostenfrei zur Verfügung zu stellen. Das IDSt bietet gerne an, diesbezügliche Lösungen anderer Länder (neben Rumänien beispielsweise auch Serbien oder Italien) vorzustellen.

Petitum:

Gerade zur Vermeidung überproportionaler Belastungen kleiner und mittlerer Unternehmen sowie von Kommunen, sollte seitens der Finanzverwaltung ein kostenfreies Visualisierungstool zur Verfügung gestellt werden, welches gewährleistet, dass die Finanzverwaltung die Daten in späteren Prüfungen in gleicher Weise angezeigt bekommt, wie zum Zeitpunkt des Rechnungseingangs beim Steuerpflichtigen. Idealerweise wird auch eine allgemeinzugängliche Lösung zur Erstellung entsprechender Rechnungen angeboten.

Im Falle der Verwendung hybrider Rechnungsformate sollte klargestellt werden, dass es eines solchen Visualisierungstools nicht bedarf, da eine menschenlesbare Datei standardmäßig mitgeliefert wird.

2.3. Zu Rz. 11 des Entwurfs – Ansässigkeit

Eine Ansässigkeit als Voraussetzung einer Pflicht zur elektronischen Rechnungstellung wird auch durch die inländische umsatzsteuerliche Betriebsstätte eines im Ausland ansässigen Unternehmers begründet, wenn diese an dem Umsatz beteiligt ist. Um Rechtssicherheit für die am Umsatz beteiligten Unternehmen, aber auch für die Finanzverwaltung zu schaffen, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte im Einzelfall an dem Umsatz beteiligt war, sollten für beide Fälle – inländische umsatzsteuerliche Betriebsstätte als leistender oder leistungsempfangender Unternehmer – klare Indikatoren festgelegt werden, anhand deren die Beteiligung an dem Umsatz erkennbar ist.

Petitum:

Ergänzung der Rz. 11 des BMF-Schreibens um folgende Passagen:

„Soweit der leistende Unternehmer mit Sitz im Ausland unter einer deutschen Anschrift oder mit einer deutschen USt-IdNr. oder Steuernummer auftritt, darf der Leistungsempfänger davon ausgehen, dass der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist. Gleichmaßen darf der leistende Unternehmer davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger im Inland ansässig ist, wenn der Leistungsempfänger mit Sitz im Ausland unter einer deutschen Anschrift oder mit einer deutschen USt-IdNr. oder Steuernummer auftritt.“

2.4. Zu Rz. 21 – Vereinbarung der zulässigen Rechnungsformate

Für die Frage, welches – zulässige – Format verwendet wird, findet sich ein Verweis auf das Zivilrecht, welches letztlich auf die bilaterale Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien abstellt. Hierbei ist jedoch nicht auszuschließen, dass jede der beteiligten Parteien davon ausgeht, eine zivilrechtliche Vereinbarung getroffen zu haben, dies jedoch nicht der Fall ist. Besonders evident wird dieses Risiko bei der Verwendung von abwehrenden, sich jedoch widersprechenden allgemeinen Geschäftsbedingungen (die allgemeinen Verkaufsbedingungen der einen Partei widersprechen in dem Punkt der elektronischen Rechnungstellung den allgemeinen Einkaufsbedingungen der anderen Partei). Zur Klarstellung sollte das BMF-Schreiben darauf hinweisen, dass in derartigen Fällen mangels abweichender Vereinbarung die generelle Empfangsbereitschaft der elektronischen Rechnungen in allen zulässigen Formaten besteht.

Es ist ferner klarzustellen, dass die Verpflichtung des Rechnungsempfängers zum Empfang elektronischer Rechnungen nach dem europäischen Rechnungsformat sich ausschließlich auf den Kernrechnungsdatensatz bezieht. Die Benutzung von Erweiterungen (sog. „Extensions“), die über das Kerndatenmodell hinausgehen, bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Empfängers (auch Rz. 25 des Entwurfs).

Petitum:

Ergänzung der Rz. 21 des BMF-Schreibens um folgende Passagen:

Erzielen die Parteien – beispielsweise aufgrund sich widersprechender allgemeiner Geschäftsbedingungen – keine Einigung über die Verwendung eines bestimmten zulässigen Rechnungsformats oder eines sonstigen Rechnungsformats i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 4 UStG, gilt die Empfangsverpflichtung des Rechnungsempfängers für alle nach den europäischen Rechnungsstandard zulässigen Formate.

Die Verpflichtung des Rechnungsempfängers zum Empfang aller nach dem europäischen Rechnungsstandard zulässigen Formate gilt nur für den Kernrechnungsdatensatz des europäischen Rechnungsstandard. Die Benutzung von Erweiterungen

(sog. „Extensions“), die über das Kerndatenmodell hinausgehen, bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Rechnungsempfängers.

2.5. Zu Rz. 23 – Beispiele für zulässige Rechnungsformate

Für die inländischen Wirtschaftsbeteiligten (Unternehmen und öffentliche Hand) ist es mit erheblichem Aufwand verbunden, zu erkennen, ob ausländische Rechnungsformate der europäischen Norm für den Rechnungsstandard entsprechen. Dies gilt gleichermaßen für die Finanzverwaltung. So ist beispielsweise die im Entwurf aufgeführte FatturaPA (Italien) kein zur CEN-Norm EN 16931 konformes Format. Es ist daher – wie bereits oben zu Rz. 5 ausgeführt – erforderlich, dass insbesondere den kleinen und mittleren Unternehmen ein verlässliches Visualisierungstool zur Verfügung gestellt wird, welches ermöglicht, die Zulässigkeit ausländischer elektronischer Rechnungsformate im Inland zu prüfen. Ferner ist es – wie bereits vorab zu Rz. 21 ausgeführt – insbesondere bei ausländischen Rechnungsformaten erforderlich, dass Erweiterungen (sog. „Extensions“), die über das Kerndatenmodell hinausgehen, der ausdrücklichen Zustimmung des Rechnungsempfängers bedürfen. Landesspezifische Einschränkungen, sog. CIUS – *Core Invoice User Specifications* – sind dagegen technisch unproblematisch. Zur Klarstellung sollte jedoch die Akzeptanz solcher CIUS ausländischer Rechnungsformate im BMF-Schreiben ausdrücklich erwähnt werden.

Petitum:

Damit kleine und mittlerer Unternehmen sowie die öffentliche Hand bei der elektronischen Rechnungstellung mittels ausländischer Rechnungsformate verlässlich prüfen können, ob diese den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 6 UStG n.F. entsprechen, sollte seitens der Finanzverwaltung – analog anderen Mitgliedstaaten wie beispielsweise Rumänien – ein verlässliches Visualisierungstool zur Verfügung gestellt werden, welches auch die Finanzverwaltung bei späteren Prüfungen in gleicher Weise nutzt, um die Konformität oder Interoperabilität der verwendeten Rechnungsformate zum europäischen Rechnungsstandard zu prüfen.

Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass landesspezifische Einschränkungen, sog. CIUS, für die Akzeptanz der Rechnungsformate, die dem europäischen Rechnungsstandard entsprechen, unschädlich sind.

Die als Beispiel aufgeführte FatturaPA (Italien) ist kein der CEN-Norm EN 16931 konformes Format und sollte daher aus Rz. 23 gestrichen werden.

2.6. Zu Rz. 24 – E-Rechnung nach den Vorgaben der Richtlinie 2015/55/EU

Der Hinweis, dass die Norm mittlerweile an die Bedürfnisse der Unternehmen der Privatwirtschaft angepasst wurde, ist gegenwärtig noch nicht zutreffend.

Petitum

Es sollte formuliert werden, dass die Norm gegenwärtig noch an die Bedürfnisse der Unternehmen der Privatwirtschaft (B2B-Bereich) angepasst wird. Konkret ist im ersten Halbjahr 2025 mit einer Veröffentlichung der entsprechenden Neufassung der CEN-Norm EN 16931 zu rechnen.

2.7. Zu Rz. 28 – Inhaltlich identische Mehrstücke

Der Bildteil einer hybriden Rechnung ist als bloße Buchungshilfe zu werten und kann, da er keine strukturierten elektronischen Daten enthält, per se nicht zu einem Vorsteuerabzug berechtigen. Da dem Rechnungsempfänger gemäß Rn. 47 kein Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG eingeräumt wird, wenn er trotz E-Rechnungserstellungspflicht des leistenden Unternehmers eine sonstige Rechnung erhält, wäre er nicht dazu berechtigt, die in der sonstigen Rechnung ausgewiesene Vorsteuer geltend zu machen. Somit ist das Steueraufkommen in diesen Fällen hinsichtlich der „weiteren (sonstigen) Rechnung“ nicht gefährdet. Daher ist der Bildteil auch nicht als Rechnung im Sinne des § 14c UStG zu betrachten.

Andernfalls müsste der Rechnungsempfänger eine umfassende Vergleichsprüfung der beiden Teile der hybriden Rechnung durchführen. Dies wiederum würde zu einer Einschränkung der Verwendung hybrider Formate führen, die insbesondere für kleine Unternehmen hilfreich sind.

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, dass der Bildteil der hybriden Rechnung eine bloße Buchungshilfe ist, die keine Steuerschuld nach § 14c UStG auslösen kann, da ja umgekehrt aus dem bloßen Bildteil einer hybriden Rechnung kein Vorsteuerabzug gewährt wird.

2.8. Zu Rz. 30 – Interoperabilität

EDI-Verfahren, wie beispielsweise die auf UN/EDIFACT beruhenden, werden heute bereits in den GoBD geregelt. Sollte die im Begleitschreiben vom 13.06.2024 avisierte Anpassung der GoBD auch Elemente enthalten, die die Interoperabilität dieser Formate betreffen, bitten wir um rechtzeitige Einbeziehung der Verbände.

2.9. Zu Rz. 31 – Umfang einer E-Rechnung

Der Verweis auf Anhänge aus dem strukturierten Teil der E-Rechnung genügt den Anforderungen des § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV.

Ergänzende Angaben können daher - integriert in die E-Rechnung oder außerhalb in bilateral vereinbarten Formaten - gesendet werden. Eine Einbettung der Anhänge in den strukturierten Teil der E-Rechnung ist daher nicht erforderlich, insbesondere wenn die Anhänge beiden Partnern vorliegen (z.B. M&A Verträge, Konditionsvereinbarungen). Eine Leistungsbeschreibung „siehe Lieferschein / siehe Anhang“ ist zumindest vor Einführung der bisher noch nicht beschlossenen „Digital Reporting Requirements“ unter der europäischen Gesetzgebungsinitiative „VAT in the Digital

Age“ (ViDA) – bisher zum 1.07.2030 vorgeschlagen – zulässig. Etwaige entgegenstehende Regelungen des Entwurfs der Verordnung nach § 147b AO (DSFinVBV-E) müssen als § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV widersprechend gestrichen werden.

Sog. „iDOCs“ sind ebenfalls vollständige Rechnungen, da die Ergänzung von Adressdaten über historisierte Stammdaten, auf die aus der Rechnung über Kreditoren bzw. Debitorenummern referenziert werden, den Anforderungen von § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV genügen.

Dagegen berechtigen Verträge, die nicht im strukturierten elektronischen Format ausgestellt und übermittelt worden sind und auch nicht aus einem strukturierten Teil einer E-Rechnung referenziert werden, nicht zum Vorsteuerabzug und können daher auch keine Steuerschuld nach § 14c UStG auslösen.

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, dass Rechnungsangaben, die gemäß § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV aus dem strukturierten Teil einer E-Rechnung referenziert werden, selbst nicht im Format des strukturierten Teils dieser E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden müssen. Insbesondere ist eine Einbettung der Anhänge in den strukturierten Teil der E-Rechnung nicht erforderlich, wenn die Anhänge beiden Partnern vorliegen (z.B. M&A Verträge, Konditionsvereinbarungen). Eine Leistungsbeschreibung „siehe Lieferschein / siehe Anhang“ sollte bis auf weiteres akzeptiert werden. Etwaige entgegenstehende Regelungen des Entwurfs der Verordnung nach § 147b AO (DSFinVBV-E) müssen als § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV widersprechend gestrichen werden.

Ergänzungen der Rechnung in der Form, dass die erforderlichen Adressdaten über historisierte Stammdaten, auf die aus der Rechnung über Kreditoren bzw. Debitorenummern referenziert werden, angereichert werden, sollten ebenfalls als den Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 S. 2 UStG genügend beschrieben werden.

Dagegen sollte klargestellt werden, dass Verträge, die nicht im strukturierten elektronischen Format ausgestellt und übermittelt worden sind und auch nicht aus einem strukturierten Teil einer E-Rechnung referenziert werden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen und daher auch keine Steuerschuld nach § 14c UStG auslösen können.

2.10. Zu Rz. 35 – Übermittlung mittels externer Speichermedien

Warum die elektronische Übermittlung auf einem Datenträger den Anforderungen des § 14 UStG gem. dem Entwurf des BMF-Schreibens nicht erfüllen soll, erschließt sich uns gerade mit Blick auf kleinere und mittlere Unternehmen nicht. Insbesondere im Hinblick auf mögliche Probleme beim Versand über das Internet im Falle eines Netzwerkausfalls oder Cyberangriffs wäre die

Übermittlung per Datenträger insbesondere im zeitlichen Zusammenhang mit dem Buchungsschluss als Fall-Back-Lösung wünschenswert. Die Übermittlung per Datenträger oder per „Internet“ hat keinen Einfluss auf Datenintegrität, Auswertbarkeit und Lesbarkeit. Die Befürchtung, dass Leistungsempfänger ungewollt E-Rechnungen als Datenträger erhalten, ist u.E. unbegründet und kann zivilrechtlich vereinbart bzw. ausgeschlossen werden. Den Empfangskanal (Mailadresse etc.) kann der Leistungsempfänger weiterhin selbst festlegen.

Nicht abschließend beantwortet ist die Frage, unter welcher Anforderung eine elektronische Übermittlung innerhalb eines IT-Systems oder einer einheitlichen gehosteten Serverumgebung möglich ist. Ein prägnantes Beispiel sind Konzernstrukturen mit zentraler Buchführung durch die Muttergesellschaft für alle Konzernunternehmen. Hier werden die Rechnungen regelmäßig zwischen den Konzerngesellschaften zentral an einem einheitlichen Speicherort abgelegt. Dabei stellt sich die Frage, unter welchen Bedingungen den Anforderungen an eine „elektronische Übermittlung“ Genüge getan ist. Kann ein einheitlicher Speicherort verwendet werden, der gleichzeitig für Export der E-Rechnung als auch für den Import verwendet werden kann? In diesem Fall würde die Datei nicht weiter „bewegt“ oder „übermittelt“ werden. Müsste Minimum ein Datenaustausch am Laufwerk zwischen zwei Speicherorten erfolgen oder müssten solche Rechnungen sogar zwingend per Mail verschickt werden? Hier wäre eine möglichst großzügige Handhabung wünschenswert, damit Unternehmen ihre bestehenden Prozesse nicht anpassen müssen und der Verwaltungsaufwand bei Einführung der E-Rechnung geringgehalten wird.

Petitur:

Die Übermittlung von E-Rechnungen, die als strukturierte Datensätze nach § 14 Abs. 1 S. 3 und 6 UStG n.F. ausgestellt worden sind, mittels Übertragung auf externen Speichermedien oder über Messenger-Dienste die gemeinsame Nutzung von Cloud-Datenspeichern gilt als Übermittlung in elektronischer Form. Die Echtheit der Herkunft und Integrität des Inhalts wird durch entsprechende Verfahren (z.B. Prüfpfad), wie sie in § 14 Abs. 3 UStG definiert sind, sichergestellt. Von daher ist auch der gemeinsame Zugriff von Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger auf die jeweils identische Datei mit den strukturierten elektronischen Rechnungsdatensätzen als Übermittlung der Rechnung in elektronischer Form anzuerkennen.

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

Die Festlegung, dass es ausreichend ist, wenn der Rechnungsaussteller „sich nachweislich um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat“, ist u.E. zu unbestimmt, um in der Praxis rechtssicher angewandt zu werden, dies umso mehr als die Vorschrift des § 14 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Hs. 2 UStG bußgeldbewehrt ist, § 26a Abs. 2 Nr. 1 UStG n.F.

Petitur:

Rz. 37 des Entwurfs des BMF-Schreibens sollte dahingehend ergänzt werden, dass der einmalige einmaliger Versuch der Übersendung an eine E-Mail-Adresse des

Rechnungsempfängers bzw. der einmalige Versuch einer Anfrage der Mitteilung einer E-Mail-Adresse für den Rechnungsempfang durch den Rechnungsempfänger als ausreichend für die Pflichtenerfüllung des Rechnungsausstellers angesehen wird.

2.12. Zu Rz. 38 und 39 – Verträge als Rechnungen

Wegen der Einbeziehung von Verträgen in den strukturierten Teil der E-Rechnung verweisen wir auf unsere vorab stehenden Ausführungen zu Rz. 31 des Entwurfs des BMF-Schreibens und die dort vorgebrachten Petita, insbesondere auch in Bezug auf die erforderliche Klarstellung, dass Verträge, die nicht im strukturierten elektronischen Format ausgestellt und übermittelt worden sind, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen und daher auch keine Steuerschuld nach § 14c UStG auslösen können.

Bestehende Dauermietrechnungen, die vor dem Ende der Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 Nr. 1 und 2 UStG ausgestellt wurden, sollten nicht als E-Rechnung neu ausgestellt werden müssen. Nur bei Neuausstellung der Dauermietrechnung bzw. bei Änderungen ab dem 01.01.2027 sollte eine „neue“ E-Rechnung ausgestellt werden müssen. Dies würde eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung auf Seiten der Rechnungsaussteller und -empfänger bedeuten. Gleichermäßen bewirkt das Abstellen auf den „ersten Teilleistungszeitraum“ in Rz. 38 einen zusätzlichen Aufwand bei den Beteiligten. Um diesen zu vermeiden empfehlen wir es als ausreichend anzusehen, wenn für „einen“ Teilleistungszeitraum während der Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 Nr. 1 und 2 UStG eine E-Rechnung ausgestellt wird, z.B. bei Preisänderungen, Adressänderungen etc.

Petitum

Es ist als ausreichend anzusehen, wenn für einen Teilleistungszeitraum während der Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 Nr. 1 und 2 UStG bei Dauerschuldverhältnissen eine E-Rechnung ausgestellt wird. Ist bei Dauerschuldverhältnissen die Rechnung während der Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 Nr. 1 und 2 UStG oder davor als sonstige Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 4 UStG ausgestellt worden, ist es als ausreichend anzusehen, wenn eine E-Rechnung anlässlich von notwendigen Änderungen der umsatzsteuerrelevanten Rechnungsangaben, wie beispielsweise bei Preisänderungen oder Adressänderungen, ausgestellt wird.

2.13. Zu Rz. 40 – Berichtigungen

Bei Korrekturen ohne Wertänderung besteht in der Praxis die Problematik, dass die CEN-Norm EN 16931 keinen strukturierten Nachrichten-Typ vorsieht, der für die Übertragung von isolierten, einzelnen Rechnungselementen vorgesehen ist. Die Berichtigung im Wege einer vollständigen Stornierung und Neuausstellung der Rechnung (unter Bezugnahme auf die Ursprungsrechnung) wäre aufgrund maschineller Systemzwänge für Berichtigungen ohne Wertänderung unverhältnismäßig. Darüber hinaus sind Sammelkorrekturen in zusammenfassenden Dokumenten, die auf die zu korrigierenden Rechnungen referenzieren, ein geeignetes Mittel, kosteneffizient und

nachvollziehbar die zutreffende Rechnungslage herzustellen; dies insbesondere bei Korrekturen ohne Betragsänderungen, bei denen der europäische Rechnungsstandard keine entsprechenden strukturierten Nachrichtentypen vorsieht.

Petition:

Falls ein einzelnes Element einer Rechnung, insbesondere ohne Betragsveränderung – z.B. falsche Hausnummern – nachträglich berichtigt werden muss, sollte dies wie bisher in einer „unstrukturierten Dateiform“ (z.B. per PDF oder Papier) unter Angabe der ursprünglichen Rechnungsnummer mitgeteilt werden können (Abschn. 14.11 Abs. 1 UStAE, § 31 Abs. 5 UStDV). Damit wird auch die Konsistenz zu Rz. 49 des Entwurfs des BMF-Schreibens hergestellt. Zudem sollen Sammelkorrekturen weiterhin über ein zusammenfassendes Dokument zugelassen werden. Soweit die zulässigen E-Rechnungsformate hierfür nicht geeignet sind, kann die Korrektur weiterhin in einem anderen Format vorgenommen werden.

Unabhängig von Vorstehendem sollte klargestellt werden, dass Korrekturen von Rechnungen über Leistungen, die vor Einführung der E-Rechnungspflicht erbracht wurden, und die in einem Format ausgestellt wurden, dass ab dem 1.01.2025 als sonstige Rechnungen i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 4 UStG n.F. gilt, nicht von der Neuregelung umfasst sind, sodass insoweit die bisherigen Grundsätze unverändert fortgelten.

In der Praxis ist es üblich, dass der Leistungsempfänger den Leistenden über Preis-/Mengenabweichungen (nach unten) informiert (sog. „Belastungsnoten“) und anhand dieses Beleges weitere Buchungs- und Zahlungsströme steuert. Insbesondere Betrags- bzw. Mengenreklamationen durch den Leistungsempfänger sind weiterhin notwendig, da es andernfalls zu erheblichen prozessualen Verzögerungen und Mehraufwendungen bei Rechnungsbearbeitungen kommt.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass Betrags- bzw. Mengenreklamation, die nach den Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 UStG durch den Leistungsempfänger in elektronischer Form in einem zulässigen Format ausgestellt und vom Leistenden (konkulent) akzeptiert werden, eine ordnungsgemäße Berichtigung i.S.v. Rz. 40 darstellen. Wenn die Betrags- bzw. Mengenreklamation nach den Übergangsfristen des § 27 Abs. 38 UStG dagegen in einem sonstigen Format ausgestellt wird (z.B. PDF, Papier), stellt diese lediglich die Anforderung einer Berichtigung dar.

2.14. Zu Tz. 46 – Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug

Der Rechnungsempfänger darf darauf vertrauen, dass der Rechnungssteller die Umsatzgrenzen des § 27 Abs. 38 Nr. 2 UStG n.F. erfüllt, wenn dieser nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.01.2028 ausgeführte Leistungen noch sonstige Rechnungen sendet. Allerdings wird diese Regelung

dahingehend eingeschränkt, dass dem Rechnungsempfänger keine abweichenden Informationen vorliegen dürfen. Diese Einschränkung kann jedoch so interpretiert werden, dass für das Kalenderjahr 2027 eine neue Prüfung in der Rechnungsverarbeitung eingerichtet werden muss. Konkret wäre der Rechnungsempfänger verpflichtet bei jedem Lieferanten nachzuprüfen, ob bereits sein eigener Umsatz mit dem jeweiligen Lieferanten die entsprechende Umsatzgrenze überschritten hat (und damit bei Erhalt von sonstigen Rechnungen abweichende Informationen vorliegen). Diese Prüfung ist insbesondere bei einer Vielzahl an eingehenden Rechnungen und Lieferanten u.E. unterverhältnismäßig.

Petitur:

Dem Rechnungsempfänger sollte für nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.01.2027 ausgeführte Leistungen seines Rechnungsausstellers keinerlei Prüfung betreffend des Vorliegens der Umsatzgrenze auferlegt werden. Entsprechend sollte der Teilsatz „sofern der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen konnte“ gestrichen werden.

2.15. Zu Rz. 47 - Versagung des Vorsteuerabzugs bei falschem Rechnungsformat

Die Aussage, dass eine als sonstige Rechnung ausgestellte Rechnung, die jedoch als E-Rechnung hätte ausgestellt werden müssen, grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, entspricht in dieser allgemein gehaltenen Formulierung u.E. nicht der Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Zwar versucht der Entwurf des BMF-Schreibens, dies möglicherweise durch die Verwendung des Wortes „dem Grunde nach“ zu entschärfen, in dem Fall müssen jedoch die Ausnahmen vom Grundsatz ebenfalls dargestellt werden. Nach der in der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtsache C-516/14 „Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos“ vom 05.09.2016, E-CLI:EU:C:2016:690 entwickelten Grundsätze zur Gewährung des Vorsteuerabzugs, kann die Steuerbehörde nicht das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht ordnungsgemäß ist, sofern das FA über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen, vgl. auch BFH, Beschluss v. 14.11.2022, XI B 105/21. Dies geht über eine bloße Rückwirkung einer Rechnungskorrektur hinaus.

Petitur:

Rz. 47 um folgenden Satz ergänzen: Der Vorsteuerabzug ist dagegen zu gewähren, wenn die sonstige Rechnung, die der Rechnungsempfänger besitzt, alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen (vgl. EuGH, Urteil vom 05.09.2016, Rs. C-516/14 „Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos“, E-CLI:EU:C:2016:690).

2.16. Zu Rz. 49 und 50 – unzutreffendes Rechnungsformat

Die Wiedergabe der nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache C-516/14 „Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos“ vom 05.09.2016, ECLI:EU:C:2016:690 entwickelten Grundsätze zur Gewährung des Vorsteuerabzugs bei unvollständigen Rechnungen ist zu begrüßen. Jedoch sollte u.E. die Rechtsprechung des EuGH zitiert werden, um klarzustellen, dass es sich nicht um eine Großzügigkeit gegenüber den den Vorsteuerabzug begehrenden Steuerpflichtigen handelt, sondern um geltendes Unionsrecht. Darüber hinaus findet sich für die „Anlegung eines strengen Maßstabs“ keine Fundstelle in der Rechtsprechung des EuGH.

Petiturum:

In Satz 1 der Rz. 49 ist die Passage „unter Anlegung eines strengen Maßstabs“ zu streichen, dafür ist am Ende des Satzes die Fundstelle „vgl. EuGH, Urteil vom 05.09.2016, Rs. C-516/14 „Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos“, ECLI:EU:C:2016:690“ einzufügen.

Wie vorab unter den Ausführungen zu Rz. 35 dargestellt, sind gerade im Hinblick auf mögliche Probleme beim Versand von E-Rechnungen über das Internet im Falle eines Netzwerkausfalls oder Cyberangriffs Fall-Back-Lösung wünschenswert. Dies ist dem deutschen Umsatzsteuerrecht nicht fremd, kann doch die Ausfuhr auch mit Ersatzdokumenten im ECS/AES Notfallverfahren papiermäßig nachgewiesen werden.

Petiturum:

Rz. 50 soll dahingehend ergänzt werden, dass es in Notsituationen, wie beispielsweise Netzwerkausfällen durch Cyberangriffe oder bei nicht nur kurzfristigen Stromausfällen, nicht beanstandet wird, wenn die Rechnung im falschen Format, insbesondere auch als Rechnung in Papierform, ausgestellt und übermittelt wurde.

2.17. Zu Rz. 51 – Aufbewahrung

Die Folgeprozesse, vor allem auch die sich aus § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG ergebenden Aufzeichnungspflichten müssen angepasst werden, da die Rechnungsdatei im strukturierten elektronischen Format, insbesondere nach der europäischen Rechnungsnorm, nicht „schriftlich“ durch den „Steuerpflichtigen“ (= Rechnungsempfänger) um die erforderlichen Angaben ergänzt werden kann. Dies betrifft insbesondere Bewirtschaftungsrechnungen, die nicht nach § 33 S. 2 UStDV n.F. als sonstige Rechnungen ausgestellt werden können, wenn ihr jeweiliger Gesamtbetrag die 250-Euro-Grenze des § 33 S. 1 UStDV überschreitet.

Petiturum:

Rechtzeitig vor Inkrafttreten der Neuregelungen der E-Rechnungspflicht am 1.1.2025 muss eine gesetzliche Neuregelung des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG erfolgen, die

eine Ergänzung der nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben in einem von der elektronischen Rechnung gesonderten Dokument ermöglicht.

3. Weitere Aspekte der E-Rechnung

Beim 4. Runden Tisch zur Einführung der E-Rechnung wurde seitens Ihres Hauses das Interesse bekundet, auch in den Austausch zu anderen - als umsatzsteuerlichen Aspekten, namentlich zu technischen und prozessualen Aspekten der künftigen E-Rechnungsstellung Informationen - zu erhalten, die dann ggf. in einer FAQ-Liste veröffentlicht werden könnten. Dazu tragen wir gerne die nachfolgenden Aspekte bei.

3.1. Empfehlung zur Anwendung von Rechnungstypen bei E-Rechnungen nach der CEN-Norm

Zur Abbildung der aktuell umsatzsteuerlich möglichen Rechnungsformulare und der prozessual notwendigen Abrechnungsvarianten, empfehlen wir die Umsetzung folgender Rechnungstypen in Deutschland. Es sollten dabei möglichst wenig Rechnungstypen umgesetzt werden (Übersichtlichkeit der Prozesse und geringer Anpassungsaufwand der Systeme), aber gleichzeitig weiterhin die vorgenannten, heutigen umsatzsteuerlichen Möglichkeiten zur Differenzierung verschiedener Abrechnungsvarianten beibehalten werden.

Empfehlung der folgenden Rechnungstypen

| Code | EN 16931-1: Business Term BT-3 (Code für Rechnungstyp aus UNTDID 1001) |
|------|---|
| 380 | Initiale Rechnung gem. § 14 (1) S.1 UStG |
| 389 | Umsatzsteuerliche Gutschrift gem. § 14 (2) S. 2 UStG |
| 386 | Vorausrechnungen und Abschlagsrechnungen i.S.v. § 14 (5) UStG |
| 877 | <p>Schlussrechnung i.S.v. § 14 (1) S.1 UStG, Abschn. 14.8 UStAE</p> <p>Hier sollte nach unserer Auffassung nicht der Typ 380 analog der Rechnung verwendet werden, da im Typ 877 bereits erfolgte Abschläge als Pflichtfeld anzugeben sind.</p> <p>Um zu einer umsatzsteuerlich klaren Differenzierung zwischen Abschlagsbeträgen und dem Schlussbetrag zu gelangen, könnten die Abschlagsbeträge jeweils als Artikelzeile mit negativem Vorzeichen gezeigt werden.</p> <p>In Abgrenzung zur der bestehenden X-Rechnung soll dieser Rechnungstyp nicht ausschließlich für Baurechnungen eingesetzt werden, sondern für alle Schlussrechnungen branchenübergreifend einheitlich (Hintergrund: aktuell lautet die offizielle Bezeichnung dieses Rechnungstypen „Final construction invoice“).</p> |
| 384 | <p>Rechnungskorrektur mit Betrags-/ Mengenauswirkung nach oben gem. § 31 (5) UStDV</p> <p>Zur besseren systemseitigen Abwicklung soll eine Unterscheidung in Korrekturen mit Betrags-/Mengenauswirkung nach oben und unten erfolgen. So können auch Vorzeichen in entsprechenden Betrags-/ Mengenfeldern klar definiert und automatisiert überprüft werden.</p> |
| 381 | <p>Rechnungskorrektur mit Betrags-/ Mengenauswirkung nach unten gem. § 31 (5) UStDV</p> <p>Dieser Rechnungstyp soll auch für (Teil-)Stornierungen verwendet werden.</p> |
| 383 | Betrags-/ Mengenreklamation , die durch den Leistungsempfänger ausgestellt wird |
| 457 | Korrektur einer Betrags-/ Mengenreklamation durch den Leistungsempfänger |

3.2. Überschneidung mit den Regelungen anderer Mitgliedstaaten

Mit dem Inkrafttreten der „*Digital Reporting Requirements*“ unter der europäischen Gesetzgebungsinitiative „*VAT in the Digital Age*“ (ViDA) – bisher zum 1.07.2030 vorgeschlagen – ist insbesondere für innergemeinschaftliche Lieferungen die Einschränkung der Rechnungsausstellungspflicht nach dem europäischen Rechnungsstandard auf inländische Unternehmen als Leistungsempfänger nicht mehr möglich. Dies erfordert eine umfassende Harmonisierung der elektronischen Rechnungstellung in der Union. Für diesbezügliche Fragen im Hinblick auf die Rechnungsformate der anderen Mitgliedstaaten stehen Ihnen das IDSt gerne als Ansprechpartner zur Verfügung.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern persönlich zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Georg Geberth
Vorsitzender des IDSt e.V.



Jan Körner
Vorsitzender des Fachausschusses III des IDSt e.V.