

Einführung der obligatorischen
E-Rechnung
bei Umsätzen zwischen
inländischen Unternehmern
seit dem 1. Januar 2025

Arbeitshilfe
(Stand: 3. März 2025)

erstellt von
Rüdiger Weimann
Diplom-Finanzwirt, Dozent, Lehrbeauftragter
und Gutachter in Umsatzsteuerfragen

Mitgeschäftsführer
FIFU – FACHWERK Institut für Umsatzsteuer GmbH

Kooperationspartner der
FACHWERK Steuerberatungsgesellschaft mbH
und ausgewählter anderer Berater

1. Die umsatzsteuerliche Neuregelung

1.1 Gesetzestext

Bei Rechnungen von Unternehmen an andere Unternehmer (B2B-Rechnungen) wird die elektronische Rechnung (eRechnung) zukünftig zur Pflicht. Der Bundesrat hat dieser Neuregelung durch das Wachtumschancengesetz (BGBl. I 2024 Nr. 108) am 22.3.2024 – bekanntermaßen erst nach einem Vermittlungsverfahren – zugestimmt.

Das Wachtumschancengesetz hat § 14 Abs. 1-3 UStG wie folgt neu gefasst:

§ 14 Ausstellung von Rechnungen

(1) ¹Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. ²Eine Rechnung kann als elektronische Rechnung oder vorbehaltlich des Absatzes 2 als sonstige Rechnung übermittelt werden. ³Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. ⁴Eine sonstige Rechnung ist eine Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. ⁵Die 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. ⁶Das 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 vereinbar werden. ²Voraussetzung ist, dass das Format die richtige und vollständige 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) ¹Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 aus, ist er berechtigt, eine Rechnung auszustellen. ²In 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.

³Ein im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 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. ⁴§ 14a bleibt unberührt. ⁵Unbeschadet der Verpflichtungen nach Satz 2 kann eine Rechnung von einem in Satz 2 Nummer 1 oder 2 bezeichneten Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift). ⁶Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht. ⁷Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in Satz 2 Nummer 1 oder 2 bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden.

(3) ¹Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. ²Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. ³Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. ⁴Jeder Unternehmer legt fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. ⁵Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können. ⁶Unbeschadet anderer zulässiger Verfahren gelten bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet durch

1. eine qualifizierte elektronische Signatur oder
2. elektronischen 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), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.

(4) ...

Ferner wurde dem § 27 UStG folgender Absatz 38 angefügt:

§ 27 Allgemeine Übergangsvorschriften

(1) – (37) ...

(38) ¹Abweichend 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.

²Die Absätze 15 und 18 bleiben unberührt.

(39) ...

1.2 Gesetzesbegründung

Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BT-Drs. 20/8628 vom 2.10.2023

Zu Artikel 29 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 14 Absatz 1 Satz 2 bis 8, Absatz 2, 3 und 6 Satz 2 – neu –)

Allgemeines

Auf Grundlage der aktuellen Fassung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) ist in § 14 UStG bislang der Vorrang der Papierrechnung vor der elektronischen Rechnung (eRechnung) geregelt. Ausstellung und Empfang einer eRechnung sind nur vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers möglich.

Die obligatorische Verwendung der eRechnung ist Voraussetzung für die zu einem späteren Zeitpunkt einzuführende Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung (Meldesystem). Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung der eRechnung soll das Verfahren für die Unternehmer zeitlich entzerrt werden sowie die Nutzung der bestehenden Möglichkeiten der Digitalisierung in der Wirtschaft gefördert werden. Unternehmensinterne Prozesse bei der Rechnungsverarbeitung können durch sie vereinfacht werden, was auch dem Bürokratieabbau dient. Schließlich können durch eine medienbruchfreie Übermittlung der Rechnungsdaten Fehler bei einer manuellen Erfassung auf Seiten des Rechnungsempfängers vermieden werden.

Die obligatorische eRechnung soll daher bereits jetzt im Vorgriff auf die Einführung des vorgenannten Meldesystems eingeführt werden. Zum einen können dadurch Unternehmen die Vorteile der eRechnung schon frühzeitig nutzen. Zum anderen können durch eine getrennte Einführung von obligatorischer eRechnung und Meldesystem die hierfür jeweils erforderlichen technischen und organisatorischen Umstellungsarbeiten zeitlich entzerrt werden, was einer übermäßigen Belastung aller Beteiligten in der Wirtschaft und der Verwaltung entgegenwirkt.

Der Rat hat die Bundesrepublik Deutschland auf Grundlage von Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG ermächtigt, die Verwendung elektronischer Rechnungen, die von im Hoheitsgebiet Deutschlands ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden,

nicht von einer Zustimmung des im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Rechnungsempfängers abhängig zu machen (ABl. L 188 vom 27.7.2023, S. 42). Auf dieser Grundlage kann eine obligatorische eRechnung für inländische Umsätze im zwischenunternehmerischen Bereich eingeführt werden. In Umsetzung dieser Ermächtigung werden im Inland ansässige Unternehmer für ihre steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze zur Ausstellung einer eRechnung verpflichtet, wenn diese Umsätze an andere im Inland ansässige Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung nicht betroffen.

§ 14 Absatz 1 Satz 2 bis 8, Absatz 2, 3 und 6 Satz 2

Bisher war in Absatz 1 durch die erforderliche Zustimmung des Empfängers bei Verwendung einer eRechnung ein Vorrang der Papierrechnung geregelt.

Nunmehr wird in Absatz 1 die elektronische Rechnung neu definiert. Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird, das ihre elektronische Verarbeitung ermöglicht, und die den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6.5.2014, S. 1, CEN-Format EN 16931) entspricht, gilt als elektronische Rechnung. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, werden unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnung“ zusammengefasst. Der Vorrang der Papierrechnung wird gestrichen.

In Absatz 2 werden die Fälle, in denen eine umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht, neu gegliedert. Es wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen eine eRechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt.

In Absatz 3 werden die Regelungen zur Echtheit der Herkunft, zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit einer Rechnung zusammengefasst. Bislang waren diese in den Absätzen 1 und 3 geregelt.

In dem neu angefügten Absatz 6 Satz 2 wird eine Verordnungsermächtigung aufgenommen, um mögliche Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich der Anforderungen an eine elektronische Rechnung und Anpassungen des CEN-Formats EN 16931 auch im Hinblick auf das zukünftige Meldesystem kurzfristig umsetzen zu können.

Zu Nummer 2 (§ 14a Absatz 1 Satz 1 und 4)

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

Zu Nummer 3 (§ 14b Absatz 1 Satz 3 und 5)

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

Zu Nummer 4 (§ 26a Absatz 2 Nummer 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

Zu Nummer 5 (§ 27 Absatz 39 – neu –)

Durch den neu eingefügten Absatz 39 Satz 1 Nummer 1 wird geregelt, dass zu einem zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 2025 ausgeführten Umsatz befristet bis zum 31. Dezember 2025 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Bei Ausstellung einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf es jedoch der Zustimmung des Empfängers.

Durch den neu eingefügten Absatz 39 Satz 1 Nummer 2 wird die Regelung in Nummer 1 für Rechnungen, die von Unternehmen mit einem Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr bis zu 800 000 Euro ausgestellt werden, um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2026 erweitert. Damit sollen die Belange kleinerer Unternehmen berücksichtigt werden.

Durch den neu eingefügten Absatz 39 Satz 1 Nummer 3 wird geregelt, dass zu einem zwischen dem 1. Januar 2026 und dem 31. Dezember 2027 ausgeführten Umsatz

befristet bis zum 31. Dezember 2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann, wenn diese mittels dem elektronischen Datenaustausch 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, EDI-Verfahren) übermittelt wird. Dies bedarf der Zustimmung des Empfängers.

Dadurch wird dem vorgetragenen Anliegen von Teilen der Wirtschaft nach einer Einführungsphase für die Anwendung der obligatorischen eRechnung und einer übergangsweisen weiteren Verwendung des EDI-Verfahrens entsprochen. In der Anfangszeit wird damit eine Flexibilität in der Umsetzung erreicht, die für die weitreichende Neuregelung erforderlich ist. Auf die besondere Situation von kleineren Unternehmen wird ebenfalls Rücksicht Vorabfassung genommen. Ein leistender Unternehmer kann zunächst bei Bedarf noch auf andere Rechnungsformen als die eRechnung ausweichen, zugleich bleibt die Verpflichtung des Leistungsempfängers, eine eRechnung entgegenzunehmen, erhalten.

Zu Nummer 6 (§ 27b Absatz 2 Satz 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

Zu Artikel 30 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1 (§ 33 Satz 4 – neu –)

Bislang war es den Beteiligten überlassen, welche Art von Rechnung sie für Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 33 UStDV verwenden. Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich wäre auch bei derartigen Umsätzen zwingend eine eRechnung zu verwenden.

Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für Umsätze im Sinne von § 33 UStDV nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

Zu Nummer 2 (§ 34 Satz 2 – neu –)

Bislang war es den Beteiligten überlassen, welche Art von Rechnung sie für Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV verwenden. Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich wäre auch bei derartigen Umsätzen zwingend eine eRechnung zu verwenden.

Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für Umsätze im Sinne von § 34 UStDV nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

2. E-Rechnung als Beitrag zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs

2.1 EU-Rechtsetzungsvorschlag „VAT in the digital age“ (ViDA)

Die Europäische Kommission hat eine Reihe von Maßnahmen vorgeschlagen, mit denen das **Mehrwertsteuersystem der EU modernisiert** werden soll (Europäische Kommission / Vertretung in Deutschland, Pressemitteilung vom 8.12.2022).

Das System soll für Unternehmen vereinfacht werden und widerstandsfähiger gegen Betrug sein. Das soll vor allem durch **stärkere Digitalisierung**, wie zum Beispiel durch elektronische Rechnungsstellung erreicht werden. Der EU sind im Jahr 2020 Mehrwertsteuereinnahmen in Höhe von **93 Milliarden Euro** entgangen – ein Viertel davon sind konservativen Schätzungen zufolge auf **Mehrwertsteuerbetrug** innerhalb der EU zurückzuführen. Deutschland sind im Jahr 2020 Steuereinnahmen in Höhe von mehr als 11 Milliarden Euro entgangen.

Mit dem neuen System wird die

- **digitale Meldung in Echtzeit für Mehrwertsteuerzwecke**
- **auf der Grundlage der elektronischen Rechnungsstellung**

eingeführt. Dadurch erhalten die Mitgliedstaaten wertvolle Informationen, die für die bessere Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug, insbesondere Karussellbetrug, notwendig sind.

Ursprünglich sollten die Änderungen 2028 in Kraft treten; mittlerweile wird über den **Beginn des nächsten Jahrzehnts (2030-2033)** nachgedacht.

2.2 Deutschland prescht – ohne jede Not – vor!

Bis 2030/2033 möchten die die derzeitige Bundesregierung tragenden Parteien nicht zuwarten. Im Koalitionsvertrag haben sich daher auf eine schon **vorzeitige Einführung eines deutschen bundesweiten einheitlichen Meldesystems** zur Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verständigt.

Dazu hatte zunächst das BMF dem Gesetzgeber als ersten Schritt hin zu der späteren Einführung eines entsprechenden transaktionsbezogenen Meldesystems die **obligatorische Verwendung von elektronischen Rechnungen (eRechnungen) für inländische B2B-Umsätze** vorgeschlagen.

Da eine Änderung des UStG auf Grundlage der insoweit verpflichtenden Regelungen in der MwStSystRL zunächst nicht möglich war, bedurfte es dazu einer **Ermächtigung nach Art. 395 MwStSystRL**.

Die Ermächtigung umsetzend wird durch das „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)“ vom 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108) in Deutschland die **eRechnung im B2B-Bereich obligatorisch** werden.

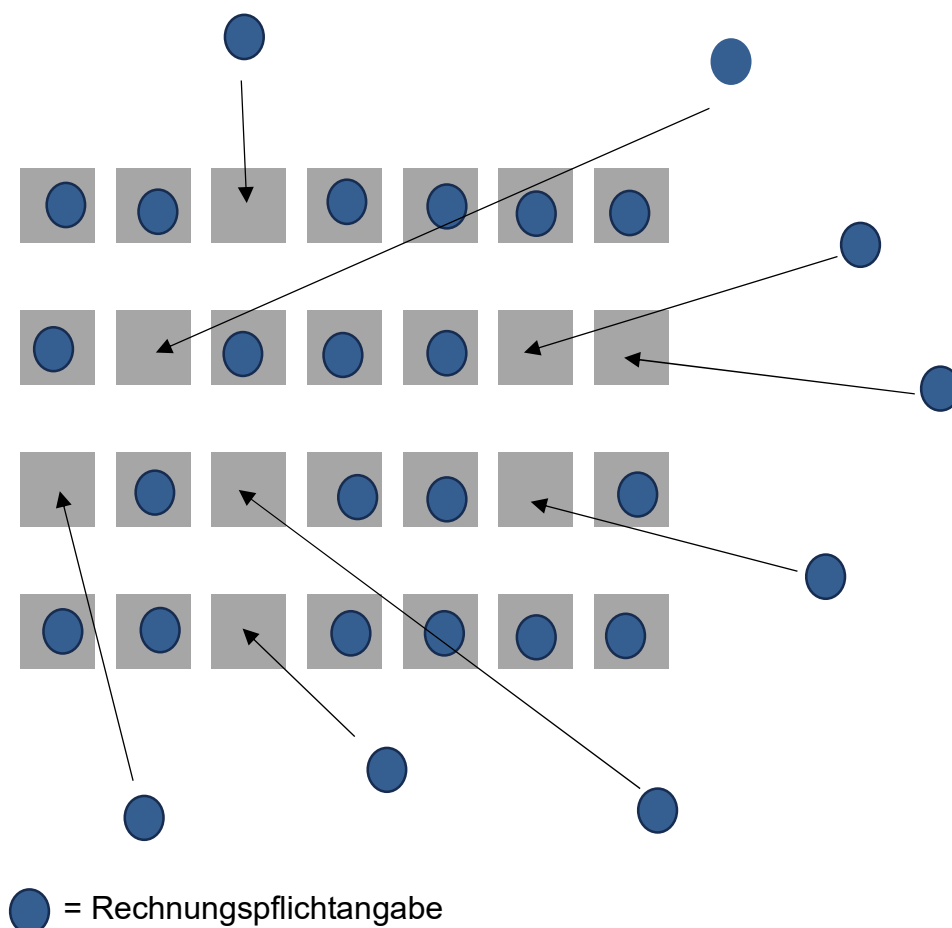
3. Überblick: Worin besteht die Neuerung?

3.1 Erfordernis strukturierter Daten

Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die **in einem strukturierten elektronischen Format** ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Abs. 1 Satz 3 UStG n.F.).

Strukturierte Daten sind Daten, die in einem vorgegebenen Format strukturiert wurden, bevor man diese im Datenspeicher abgelegt hat. Dieser Vorgang wird häufig als Schema-on-Write bezeichnet.

Die Rechnungspflichtangaben an sich gelten unverändert fort (vgl. §§ 14 Abs. 4, 14a UStG). Neu ist, dass sie vom Rechnungsaussteller auf eine **bestimmte Stelle eines vorgegebenen Datensatzes** abgelegt werden müssen:

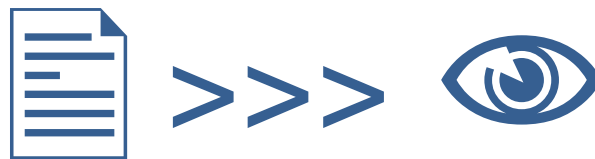


3.2 Neue Anforderungen an die Lesbarkeit

Daraus ergeben sich **neue Anforderungen an die „Lesbarkeit“** einer Rechnung. Ab Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung wird bei einem hybriden Format entgegen Abschnitt 14.4 Abs. 3 Satz 4 UStAE der strukturierte Teil der führende sein. Im Fall einer Abweichung gehen dann die Daten aus dem strukturierten Teil denen aus der Bilddatei vor.

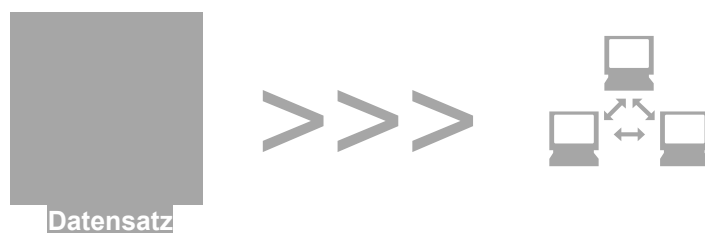
Hintergrund ist, dass nach der **derzeitigen Verwaltungsauffassung und damit bis zum 31.12.2024** das Merkmal „Lesbarkeit“ (vgl. § 14 Absatz 1 Satz 5 UStG) erfordert, dass die Rechnung für das menschliche Auge lesbar ist. Strukturierte elektronische Formate sind daher erst nach einer Konvertierung in diesem Sinne „lesbar“. Dies bedeutet auch, dass bei einem hybriden Format (z. B. ZUGFeRD) im Falle einer Abweichung zwischen elektronischer Information und dem für das menschliche Auge lesbaren Bildteil bis zum 31.12.2024 der letztere Teil vorgeht.

Worauf es bis zum 31.12.2024 ankommt ...



Rechnung ist **lesbar für das menschliche Auge**

... und worauf nicht

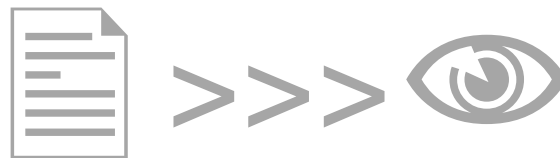


Rechnung ist lesbar für die EDV

Worauf es ab dem 1.1.2025 ankommt ...



... und worauf nicht



Rechnung ist lesbar für das menschliche Auge

PRAXISHINWEIS I

(1) Das Verhältnis „Lesbarkeit für menschliches Auge“ und „Lesbarkeit für EDV“ wird ab dem 1.1.2025 umgekehrt. **Entscheidend ist dann der strukturierte Teil.** An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts.

(2) E-Rechnung bedeutet damit **nicht** das Schreiben einer Rechnung in WORD, das Konfigurieren einer entsprechenden **PDF** und das **Übersenden per E-Mail** – wie derzeit üblich. Die E-Rechnungsstellung soll vielmehr – zunächst nur bei B2B-Umsätzen – über eine besondere (transparentmachende) Software erfolgen.

3.3 Inkrafttreten

Die Änderungen treten am **1.1.2025** in Kraft (Art. 35 Abs. 6 Wachstumschancengesetz).

3.4 Übergangsfristen für Rechnungsaussteller

Die **grundsätzliche Verpflichtung** zur elektronischen Rechnungstellung gilt ab 1.1.2025. Angesichts des zu erwartenden hohen Umsetzungsaufwandes für die Unternehmen hat der Gesetzgeber jedoch **Übergangsregelungen** (§ 27 Abs. 39 UStG) für die Jahre 2025 bis 2027 vorgesehen.

3.4.1 Bis 31.12.2026

Bis Ende 2026 dürfen für **in 2025 und 2026 ausgeführte B2B-Umsätze** weiterhin Papierrechnungen übermittelt werden. Auch **elektronische Rechnungen, die nicht dem neuen Format entsprechen**, bleiben in diesem Zeitraum zulässig, allerdings ist hierfür (wie bisher) die Zustimmung des Rechnungsempfängers erforderlich (§ 27 Abs. 39 Nr. 1 UStG).

3.4.2 Bis 31.12.2027

Bis Ende 2027 dürfen für **in 2027 ausgeführte B2B-Umsätze** weiterhin **Papierrechnungen** übermittelt werden. Auch **elektronische Rechnungen, die nicht dem neuen Format entsprechen**, bleiben in diesem Zeitraum zulässig; wie in 2025 und 2026 (s. o.) ist hierfür die Zustimmung des Rechnungsempfängers erforderlich. Zusätzliche Voraussetzung ist allerdings, dass der Rechnungsaussteller einen **Vorjahresumsatz** (Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG) von **max. 800.000 EUR** hat (§ 27 Abs. 39 Nr. 2 UStG).

Unternehmer, deren Vorjahresumsatz (2026) diese Grenze überschreitet, haben aber noch die Möglichkeit, Rechnungen auszustellen, die mittels elektronischem Datenaustausch (**EDI-Verfahren** nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen

Datenaustausches (ABl. L 338 v. 28.12.1994, S. 98)) übermittelt werden (§ 27 Abs. 39 Nr. 3 UStG). Dies gilt für Umsätze, die in 2026 bzw. 2027 ausgeführt wurden, auch dann, wenn keine Extraktion der erforderlichen Informationen in ein Format erfolgt, das der europäischen Norm entspricht oder mit dieser kompatibel ist.

3.4.3 Ab 1.1.2028

Ab 2028 sind die neuen Anforderungen an die E-Rechnungen und ihre Übermittlung dann zwingend einzuhalten. Damit werden auch die Voraussetzungen geschaffen für das im Koalitionsvertrag vorgesehene Meldesystem bzw. die EU-seitig geplanten ViDA-Maßnahmen. Um die Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats der elektronischen Rechnungen im Verordnungswege näher bestimmen zu können, wurde in § 14 Abs. 6 UStG eine neue Ermächtigung für das BMF aufgenommen.

PRAXISHINWEIS | Das **EDI-Verfahren kann weiterhin genutzt werden, sofern** die für die Umsatzsteuer erforderlichen Informationen so aus dem verwendeten Rechnungsformat richtig und vollständig extrahiert werden können, dass das Ergebnis der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit ihr kompatibel ist. Von den Verbänden war zuvor gefordert worden, dass **etablierte Verfahren** wie EDI auch über den 31.12.2027 weiter anwendbar bleiben. So befürchtete z.B. der DIHK weitreichende Folgen für die Unternehmen, wenn E-Rechnungssysteme, die nicht vollumfänglich den neuen Vorgaben genügen, dann nicht mehr betrieben werden dürften. Mit der nun verabschiedeten Regelung ist man den Forderungen der Wirtschaft entgegengekommen.

3.5 Keine Übergangsfristen für Rechnungsempfänger

Nach § 27 Abs. 38 UStG n.F. gilt für die Pflicht zum Ausstellen einer eRechnung eine gestaffelte Übergangsregelung (siehe oben, Abschnitt 5). **Anders ist dies auf der Eingangsseite!** Ab dem 01.01.2025 die Entgegennahme einer eRechnung für alle inländischen Unternehmer verpflichtend. Wenn der Rechnungsaussteller sich für die Verwendung einer elektronischen Rechnung entscheiden sollte, **muss der Rechnungsempfänger diese daher auch entgegennehmen** (BMF, Schreiben aus Oktober 2023, III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007, 2023/0922192, asr.iww.de, Abruf-Nr. ■).

PRAXISHINWEIS I

- (1) Spätestens an dieser Stelle zeigt sich, wie wenig der Entwurf durchdacht ist. Wenn auf der Eingangsseite die neue eRechnung akzeptiert werden muss, heißt das, dass die EDV des Rechnungsempfängers dazu in der Lage sein muss, die in der Eingangsrechnung enthaltenen strukturierten Daten auszulesen und zu verarbeiten. Nunmehr kommt **auf alle Unternehmen** – auch die kleinen und mittleren – **zum 01.01.2025 ein erheblicher Umstellungsaufwand zu**. Dass auf der Ausgangsseite darauf übergangsweise darauf verzichtet werden darf, erscheint angesichts dessen als eher vernachlässigbare Erleichterung. Der Bundesrat teilt diese Bedenken zunächst und schlug ursprünglich vor, die Einführung der eRechnung **um zwei Jahre auf den 01.01.2027 zu verschieben**. Ein Stück weit unerklärlich ist, dass diese Bedenken aufgegeben wurden.
- (2) Bei **B2C-Umsätzen, also bei Umsätzen an Endverbraucher**, ist die eRechnung auf weiterhin von deren Zustimmung abhängig.
- (3) Auch Unternehmer mit an sich ausschließlich steuerfreien Leistungen wie **Ärzte oder Vermieter von Wohnungen** müssen zukünftig eRechnungen im strukturierten Format empfangen und archivieren können. Betroffen sind wohl auch die **Betreiber von PV-Anlagen** – und zwar unabhängig davon, dass diese als Kleinunternehmer (§ 19 UStG) agieren.

4. Blick in die Zukunft: Wie wird es in Deutschland weitergehen?

– Der deutsche Drei-Stufen-Plan –

1. Stufe (ab 1.1.2025)

- ▶ Einführung der obligatorischen E-Rechnung im inländischen B2B-Bereich
- ▶ Befreiungs- und Übergangsregelungen
- ▶ Übermittlung per E-Mail-Anhang möglich
- ▶ keine körperliche Übergabe von Datenträgern (Daten-Sticks, CD-ROMs, externen Festplatten usw.)

2. Stufe (u.U. 1.1.2028)

- ▶ Einführung eines Meldesystems (V- oder Y-Modell) im inländischen B2B-Bereich
- ▶ Standardisierung von Rechnungsaustausch und -berichtigung

3. Stufe (2030/2033)

- ▶ EU-weites E-Rechnungs-Austauschverfahren (☞ Kapitel 2.1 + 2.2 + 5)
- ▶ 1.7.2030 ??? (☞ Kapitel 5)

5. Blick in die Zukunft: Wie wird es – auf EU-Ebene – weitergehen?

- ▶ EU-Richtlinien-Entwurf zu "VAT in the Digital Age" (➡ Kapitel 2.1)
- ▶ Zeitplan: bislang 1.1.2028, jetzt 1.7.2030 (???)
- ▶ Transnationale Hürden – z.B. lokale MwSt-Registrierungen – werden überwunden
- ▶ EU-weite Pflicht zum transaktionsbasierten E-Invoicing in einheitlichem Standard
- ▶ Grenzüberschreitende E-Rechnungen
- ▶ **Rechnungsstellung innerhalb von 10 Tagen** (ursprünglich angedacht: 2 Tage)
- ▶ **digitale Meldepflichten** des Leistungsempfängers **innerhalb von 5 Tagen** (ursprünglich angedacht: 2 Tage) nach Erhalt entsprechender Rechnungen

6. Blick über die deutschen Grenzen: was machen die anderen EU-Mitgliedstaaten

Knapp die **Hälfte der EU-Mitgliedsstaaten**, darunter

- [Deutschland, ab 2025]
- Finnland
- Frankreich
- Italien
- Kroatien (ab 2025)
- Lettland (ab 2025)
- Litauen
- Polen
- Rumänien
- Slowakei
- Spanien
- Ungarn

haben **eine Variante der elektronischen Rechnungsstellung** eingeführt.

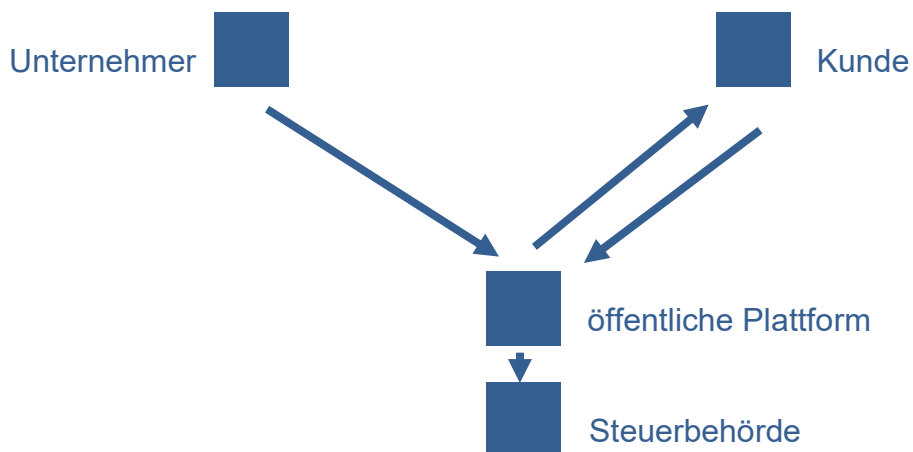
7. Blick auf die Technik (1): Meldesysteme

Für elektronische Meldesysteme von Rechnungen gibt es in Europa zwei führende Konzepte:

- ▶ V-Modell
- ▶ Y-Modell

Die Buchstaben „V“ und „Y“ stehen mit ihren Formen für die **unterschiedliche Anzahl an Kontaktpunkten**, über die Unternehmen untereinander und mit der Finanzbehörde beim Rechnungsaustausch kommunizieren.

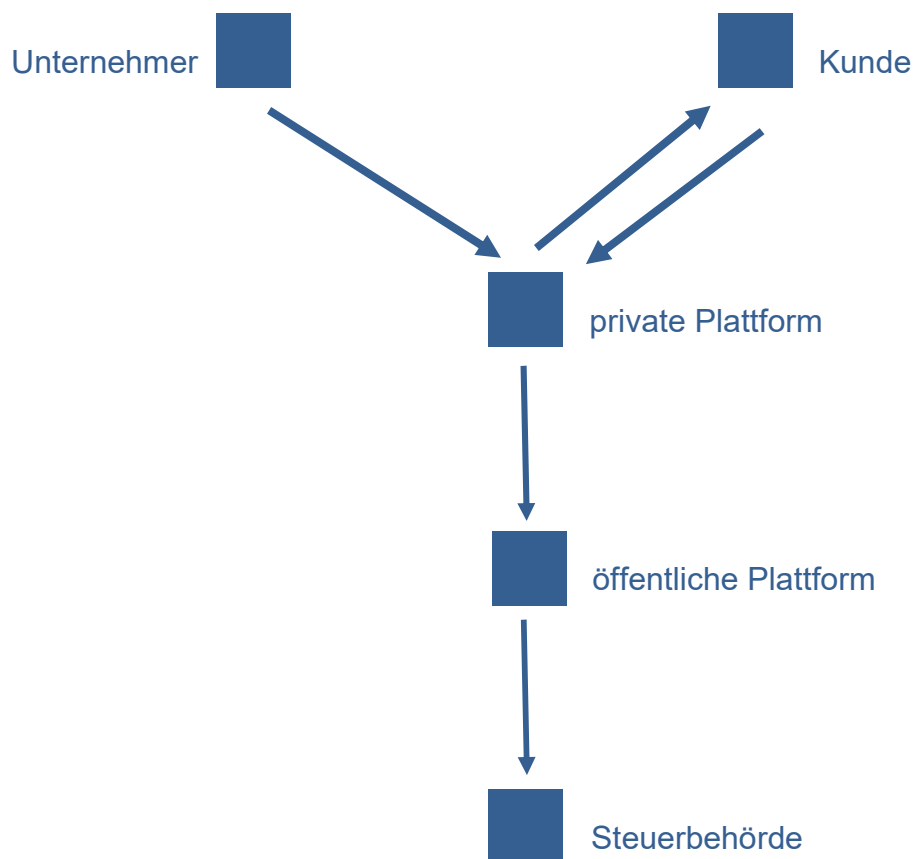
7.1 V-Modell



In Europa dominiert derzeit das V-Konzept, auch „**Clearing-Modell**“ genannt. Dabei müssen z.B. in Italien Unternehmen ihre Rechnungen über einen zentralen Server der Finanzbehörden an ihre Geschäftspartner senden und dürfen dafür keine privaten Kanäle nutzen.

Praxishinweis | Das V-Modell bedeutet insoweit das **Ende von EDI-Verfahren**, also den elektronischen Datenaustausch (direkt) zwischen den Geschäftspartnern!

7.2 Y-Modell



Das Y-Modell lässt im Unterschied zum V-Modell zusätzlich einen Rechnungsaustausch über private (zertifizierte) Anbieter zu. Rechnungsaussteller und -empfänger können im Y-Modell frei entscheiden, ob sie

- ▶ E-Rechnungen (direkt) über die Finanzverwaltung versenden und erhalten oder
- ▶ im Zweifel bereits lange etablierte Übertragungswege nutzen

wollen.

Praxishinweis | Bei einem Y-Modell können die **vor allem in Deutschland so beliebten EDI-Verfahren** und der elektronische Datenaustausch (direkt) zwischen den Geschäftspartnern **beibehalten** werden! „Zarten“ Andeutungen zur Folge scheint der Gesetzgeber den dahingehenden Wunsch der Wirtschaft erfüllen zu wollen.

Praxishinweis | Das V-Modell bedeutet insoweit das **Ende von EDI-Verfahren**, also den elektronischen Datenaustausch (direkt) zwischen den Geschäftspartnern!

8. Blick auf die Technik (2): Softwareanbieter – insbesondere für Rechnungsempfänger („Viewer“)

8.1 Für Rechnungsaussteller: Neue ZUGFeRD-Version 2.3 veröffentlicht

Das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) und das französische nationale Forum für elektronische Rechnungsstellung und öffentliche elektronische Beschaffung (FNFE-MPE) haben heute eine neue ZUGFeRD/Factur-X-Version veröffentlicht, welche für den elektronischen Rechnungsaustausch genutzt werden kann und allen Unternehmen kostenfrei zur Verfügung steht.

ZUGFeRD/Factur-X basiert auf der europäischen Norm für die elektronische Rechnung EN16931. Damit ist es möglich, Rechnungen an öffentliche Auftraggeber innerhalb Europas zu versenden. Zusätzlich erfüllt ZUGFeRD/Factur-X auch die Anforderungen des Bundesministeriums für Finanzen an eine elektronische Rechnung und ist – neben der XRechnung – einer der beiden ausdrücklich erwähnten Standards für die kommende B2B E-Rechnungspflicht.

Der ZUGFeRD/Factur-X Standard ist ein hybrides elektronisches Rechnungsformat, das aus zwei Komponenten besteht - einer PDF- und einer eingebetteten XML-Datei:

- ▶ Die PDF-Datei repräsentiert den visuellen Teil der Rechnung und ist somit auch für Menschen lesbar.
- ▶ Die XML-Datei enthält Rechnungsdaten in strukturierter Form, die automatisch und maschinell verarbeitet werden.

Praxishinweis: Kostenfreie Downloads

ZUGFeRD 2.3: www.ferd-net.de/ZUGFeRD-Download

Factur-X 1.0.07: www.fnfe-mpe.org/factur-x/

Quelle: AWW Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., Newsletter vom 1.11.2024, <https://www.awv-net.de>

8.2 Für Rechnungsempfänger

Übermittelt der leistende Unternehmer nur einen Datensatz, z. B. das XRechnungsformat, benötigt der Rechnungsempfänger einen **Viewer**:

- ▶ <https://www.ferd-net.de/aktuelles/meldungen/quba-viewer.html?acceptCookie=1>
(Das Visualisierungstool darf kostenfrei genutzt, verändert und auch kommerziell weitergegeben werden)
- ▶ <https://www.ultramarinviewer.de> (kostenlos),
- ▶ <https://www.b2brouter.net/de/xrechnung-viewer-online-und-gratis>
- ▶ <https://www.epoconsulting.com/erechnung-sap/e-rechnung-viewer>

9. Einführungsschreiben des BMF

BMF, Schreiben vom 15.10.2024, III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007; 2024/0883282, Ausstellung von Rechnungen nach § 14 UStG; Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025

(1) Mit dem Wachstumschancengesetz (BGBl. I 2024 Nr. 108) sind die Regelungen zur Ausstellung von Rechnungen nach § 14 Umsatzsteuergesetz (UStG) für nach dem 31. Dezember 2024 ausgeführte Umsätze neu gefasst worden. Als Kernpunkt der Neuregelung wird die obligatorische Verwendung einer elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen (inländische B2B-Umsätze) eingeführt. Ausgenommen sind Rechnungen über Leistungen, die nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei sind, sowie Rechnungen über Kleinbeträge bis 250 Euro (§ 33 UStDV) und Fahrausweise (§ 34 UStDV). Eng verbunden mit der Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze ist die zu einem späteren Zeitpunkt gesetzlich einzuführende Verpflichtung zur zeitnahen und transaktionsbezogenen elektronischen Meldung von bestimmten Rechnungsangaben an die Verwaltung (Meldesystem).

(2) Die Neuregelung zum 1. Januar 2025 stellt einen wesentlichen Baustein zur Digitalisierung des Geschäftsverkehrs dar. Durch sie wird die Digitalisierung der Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen beschleunigt. In der Folge sind die bisherigen steuerlichen Regelungen an diese veränderten Rahmenbedingungen anzupassen, wobei die Bedeutung 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.

II. Aktuelle Rechtslage und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz

1. Rechtslage bis zum 31. Dezember 2024

(3) Neben Papierrechnungen konnte bereits bisher mit Zustimmung des Empfängers eine elektronische Rechnung ausgestellt werden. Für bis zum 31. Dezember 2024 ausgeführte Umsätze gilt als elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird (z. B. ein PDF-Dokument oder eine E-Mail mit den Rechnungspflichtangaben), § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG in der bis zum 31. Dezember 2024 geltenden Fassung. Die genannten Formate von elektronischen Rechnungen sind künftig bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen regelmäßig nur noch für bestimmte Übergangszeiträume zulässig (siehe dazu Rn. 62 bis 65).

2. Neuregelungen zur obligatorischen elektronischen Rechnung durch das Wachstumschancengesetz

2.1 Rechnungsarten ab dem 1. Januar 2025

2.1.1 Elektronische Rechnung (E-Rechnung)

(4) Ab dem 1. Januar 2025 wird durch § 14 Absatz 1 UStG der Begriff der elektronischen Rechnung neu definiert. Zukünftig liegt eine elektronische Rechnung (im Folgenden: E-Rechnung) nur dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Absatz 1 Satz 3 UStG). Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung

- muss entweder 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. Mai 2014, S. 1) entsprechen (§ 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG, siehe auch Ausführungen unter Rn. 28 zur EN 16931) oder
- kann zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung für eine solche Vereinbarung ist, dass das verwendete Format die

richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist (vgl. § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 UStG; siehe auch Rn. 33 und 34).

(5) Wie bisher gilt, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein müssen (§ 14 Absatz 3 UStG). Bei der Übermittlung einer E-Rechnung kann eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein zulässiges EDI-Verfahren (vgl. auch Rn. 33) verwendet werden. In diesem Fall gelten die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet. Beides kann aber auch durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren (vgl. Abschnitt 14.4 Absatz 4 UStAE) gewährleistet werden.

(6) „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 Rn. 30 bis 32, oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist somit nicht erforderlich, aber optional möglich.

2.1.2 Sonstige Rechnung

(7) Als sonstige Rechnungen gelten ab dem 1. Januar 2025 alle Rechnungen in Papierform oder in elektronischen Formaten, die nicht den Vorgaben von § 14 Absatz 1 Satz 6 UStG entsprechen (anderes elektronisches Format). Dazu zählen auch alle nicht strukturierten elektronischen Dateien, zum Beispiel PDF-Dateien ohne integrierte Datensätze, Bilddateien oder E-Mails.

2.2 Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen

2.2.1 Allgemeines

(8) Der Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung (E-Rechnung oder sonstige Rechnung) verpflichtet, wenn der Umsatz steuerbar und nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei ist:

- a) für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 UStG),
- b) für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UStG),
- c) für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als unter Buchstabe a) oder b) genannten Empfänger (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 UStG).

(9) Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht auch bei Leistungen an eine unternehmerisch tätige juristische Person für deren nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. (vgl. Abschnitt 14.5 Absatz 1 UStAE).

(10) Durch die Neufassung von § 14 Absatz 2 UStG ist zukünftig zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung (vgl. Rn. 4) und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung (vgl. Rn. 7) zu unterscheiden.

(11) Unverändert davon sind Rechnungen, soweit eine Pflicht zur Ausstellung besteht, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung zu erteilen, ungeachtet des zu verwendenden Formats (§ 14 Absatz 2 Satz 2 UStG).

2.2.2 Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung

(12) Bei Umsätzen zwischen **inländischen Unternehmern** ist gemäß § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG regelmäßig eine E-Rechnung (vgl. Rn. 24 bis 34) auszustellen.

(13) Umsätze zwischen inländischen Unternehmern liegen vor, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig sind. Die Ansässigkeit im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete liegt vor, wenn der Unternehmer in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine – umsatzsteuerrechtliche – Betriebsstätte (vgl. Abschnitt 3a.1 Absatz 3 UStAE), die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder

gewöhnlichen Aufenthalt hat. Auch für Umsätze, die nach § 4 Nummer 1 bis 7 UStG steuerfrei sind, ist unter den übrigen Voraussetzungen eine E-Rechnung auszustellen (z. B. innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland an die Betriebsstätte eines anderen inländischen Unternehmers im Gemeinschaftsgebiet). Auf Abschnitt 13b.11 Absatz 1 Satz 7 und Absatz 2 Satz 2 UStAE wird ergänzend hingewiesen.

(14) In diesen Fällen bedarf die Ausstellung einer E-Rechnung nicht mehr der Zustimmung des Empfängers; gleichzeitig setzt dies voraus, dass dieser technische Voraussetzungen für die Entgegennahme einer E-Rechnung schafft (vgl. Rn. 40 und 62).

(15) 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.

(16) Ist mindestens einer der beteiligten Unternehmer nicht im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig, besteht keine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG. In diesen Fällen kann die gemäß § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 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.

(17) 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.

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 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfreien Umsätzen).

(18) Zu Besonderheiten bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen vgl. Rn. 22 und 23. Zu Gutschriften im Zeitraum der Übergangsregelungen nach § 27 Absatz 38 UStG vgl. Rn. 64.

2.2.3 Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung

(19) Bei Rechnungen

- für einen Umsatz an eine **juristische Person, die nicht Unternehmer** ist, oder
- über steuerpflichtige Werklieferungen (§ 3 Absatz 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistungen **im Zusammenhang mit einem Grundstück** an einen anderen als unter Rn. 8 Buchstabe a) oder b) genannten Empfänger (Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich)

kann eine sonstige Rechnung (vgl. Rn. 7) ausgestellt werden. Dies gilt auch für Umsätze, bei denen trotz fehlender Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung (z. B. bei Umsätzen, die nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei sind, oder an private Endverbraucher) eine solche ausgestellt wird.

(20) In diesen Fällen ist die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung umsatzsteuerrechtlich immer zulässig. Ebenso kann in diesen Fällen eine E-Rechnung oder eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt und übermittelt werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch die Zustimmung des Empfängers (§ 14 Absatz 1 Satz 5 UStG). Diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkludent (z. B. durch eine widerspruchslöse Annahme) erfolgen. Die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach anderen Vorschriften (z. B. nach der E-Rechnungsverordnung– ERechV des Bundes) ist unabhängig von den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen zu beachten.

(21) Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich – z. B. den nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S. einer juristischen Person – ausgeführt, geht die Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung nach Rn. 8 Buchstabe a) vor.

2.2.4 Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

(22) Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt (Rechnungen über Kleinbeträge), und Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben

werden, können abweichend von der Verpflichtung in § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG immer als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden (§ 33 Satz 4, § 34 Absatz 1 Satz 2 UStDV). Mit Zustimmung des Empfängers (§ 14 Absatz 1 Satz 5 UStG), die keiner besonderen Form bedarf und auch konkludent erfolgen kann, können diese jedoch auch als E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden.

(23) 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 Euro, 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 Euro beträgt (z. B. bei auch mit abgerechneten bestimmten steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen).

2.3 Zulässige Formate einer E-Rechnung

(24) E-Rechnungen können sowohl in einem rein strukturierten als auch in einem hybriden Format erstellt werden. Ein zulässiges elektronisches Rechnungsformat muss insbesondere gewährleisten, dass die Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG elektronisch übermittelt und ausgelesen werden können. Die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die der Normenreihe EN 16931 (siehe Rn. 28 bis 32) entsprechen, ist immer zulässig. Daneben können unter bestimmten Voraussetzungen auch von der Normenreihe EN 16931 abweichende strukturierte elektronische Rechnungsformate verwendet werden, z. B. EDI-Verfahren nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches, ABI. L 338 vom 28. Dezember 1994, S. 98 (vgl. auch Rn. 33 und 34).

(25) Beispiele für zulässige nationale elektronische Rechnungsformate

Insbesondere Rechnungen nach dem Standard XRechnung (vgl. Rn. 29) und nach dem ZUGFeRD-Format (vgl. Rn. 30) ab Version 2.0.1, ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL, stellen grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format dar, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entspricht. Rechnungen in diesen beiden Formaten können nach dem 31. Dezember 2024 die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für eine E-Rechnung erfüllen.

(26) Beispiele für zulässige europäische elektronische Rechnungsformate

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.

(27) Welches – zulässige – Format verwendet wird, ist eine zivilrechtliche Frage, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist.

2.3.1 E-Rechnung nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 in einem rein strukturierten elektronischen Format

(28) Eine E-Rechnung liegt nach § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG insbesondere dann vor, wenn sie den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen entspricht. Die Vorgaben der genannten Richtlinie – die ursprünglich für die Rechnungsstellung an die öffentliche Verwaltung (B2G-Bereich) erarbeitet worden ist – sind von dem CEN (Comité Européen de Normalisation, Europäisches Komitee für Normung) mit der europäischen Normenreihe EN 16931 technisch umgesetzt worden. Die Normenreihe ist bereits heute geeignet, um die meisten Geschäftsvorfälle auch im B2B-Bereich darzustellen, und wird zudem laufend weiterentwickelt. 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.

(29) Die Normenreihe EN 16931 gibt die Verwendung des strukturierten Datenformat XML für die E-Rechnung vor. In Deutschland wurde auf Grundlage der Normenreihe EN 16931 der Standard XRechnung als rein strukturiertes Format (im Unterschied zu einem hybriden Format, vgl. Rn. 30) auf Basis des semantischen Kern-Datenmodells unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten entwickelt. Der Standard XRechnung entspricht damit der Normenreihe EN 16931 und den Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG. Neben dem mit der Normenreihe EN 16931 übereinstimmenden („compliant“) Kern-Datenmodell stellt der Standard XRechnung auch eine konforme („conformant“) Erweiterung (sogenannte Extension XRechnung) zur Verfügung. Mit der Extension können z. B. branchenbezogene Anforderungen berücksichtigt werden, ohne das Kern-Datenmodell für alle Anwender erweitern zu müssen. Die umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben sind im Kern-Datenmodell enthalten.

2.3.2 Hybride Formate

(30) Neben rein strukturierten E-Rechnungen können auch hybride Rechnungsformate die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen. 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. Beispielsweise fällt das Format ZUGFeRD unter die hybriden Rechnungsformate. Während das ursprüngliche ZUGFeRDFormat noch nicht auf der Normenreihe EN 16931 beruhte, ist dies ab der Version 2.0.1 – ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL – der Fall, weshalb eine ZUGFeRDRechnung ab dieser Version die Anforderungen an eine E-Rechnung erfüllt.

(31) Rechnungsdaten, die in einem strukturierten elektronischen Format (z. B. XML-Datei) übermittelt werden, sind in diesem Datenformat grundsätzlich nicht menschenlesbar, sondern erst nach einer Visualisierung, z. B. mithilfe einer entsprechenden Anwendung. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung erforderte das Merkmal „Lesbarkeit“, dass die Rechnung für das menschliche Auge lesbar ist. Bisher gingen bei einem hybriden Format, im Falle einer Abweichung zwischen elektronischer Information und dem für das menschliche Auge lesbaren Bildteil, der letztere Teil vor. Mit Einführung der obligatorischen E-Rechnung kehrt sich dieses Verhältnis um. „Lesbar“ bezieht sich nunmehr darauf, dass die Datei maschinenlesbar sein muss (siehe auch Rn. 6). Bei einem hybriden Format bilden die im XML-Format vorliegenden Rechnungsdaten den führenden Teil. Im Fall von Abweichungen zwischen den strukturierten Rechnungsdaten und den sonstigen Informationen gehen die Daten des strukturierten Teils denen der Bilddatei vor. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts.

(32) 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 (vgl. auch Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE). 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.

2.3.3 Andere E-Rechnungsformate

(33) Das strukturierte elektronische Format einer E-Rechnung kann auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden (§ 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 UStG) und damit von den Vorgaben der Normenreihe EN 16931 abweichen. Voraussetzung hierfür ist, dass das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Normenreihe EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Soweit die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, ermöglicht diese Regelung auch die Weiternutzung bereits etablierter elektronischer Rechnungsformate (z. B. EDI-Verfahren wie EDIFACT) auch über die in Rn. 63 und 65 beschriebenen Übergangsfristen hinaus.

(34) Interoperabel bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die umsatzsteuerrechtlich geforderten Informationen aus dem ursprünglich verwendeten E-Rechnungsformat ohne Informationsverlust weiterverarbeitet werden können, wie es auch eine entsprechende Extraktion der Informationen aus einer E-Rechnung gemäß der Normenreihe EN 16931 erlauben würde. Ein Informationsverlust liegt vor, wenn sich der Inhalt oder die Bedeutung einer Information ändert oder diese nicht mehr erkennbar ist.

3. Besondere Fragen im Zusammenhang mit einer E-Rechnung

3.1 Umfang einer E-Rechnung

(35) Voraussetzung für eine E-Rechnung ist u. a., dass sie eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Absatz 1 Satz 3 UStG). Dies bedeutet, dass für eine ordnungsmäßige Rechnung alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG im strukturierten Teil der E-Rechnung enthalten sein müssen. Auch aus § 31 Absatz 1 UStDV folgt nichts anderes. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung gilt, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen müssen (vgl. hierzu Abschnitt 14.5 Absatz 15 und Abschnitt 15.2a Absatz 4 und 5 UStAE). Ergänzende Angaben können jedoch in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (z. B. eine Aufschlüsselung von Stundennachweisen in einer PDF-Datei). Ein enthaltener Link erfüllt weder die Voraussetzungen nach § 14 Absatz 1 Satz 3 UStG noch nach § 31 Absatz 1 UStDV.

3.2 Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen

(36) 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 umsatzsteuerlichen Regelungen, auch wenn das anzuwendende Verfahrensrecht ggf. abweichende Vorgaben macht. Zur Aufbewahrung einer E-Rechnung siehe Rn. 60 und 61.

(37) Es steht dem Unternehmer frei, sich zur Erstellung und/ oder Übermittlung von E-Rechnungen externer Dienstleister zu bedienen. In diesem Fall hat der leistende Unternehmer sicherzustellen, dass der externe Dienstleister die Einhaltung der sich aus den §§ 14, 14a UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet.

(38) Da die umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben im Kern-Datenmodell enthalten sind, ist die Verwendung einer Extension (vgl. Rn. 29) nicht von den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben für die Ausstellung, Übermittlung und Empfang einer E-Rechnung betroffen. Ob und ggf. welche Extension verwendet wird, kann zivilrechtlich zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden.

(39) 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 (vgl. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE).

(40) Ab dem 1. Januar 2025 besteht für inländische Unternehmer die Notwendigkeit, eine E-Rechnung empfangen 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.

(41) Für den Austausch von Rechnungsdaten im Rahmen des zu einem späteren Zeitpunkt gesetzlich einzuführenden Meldesystems werden E-Rechnungsplattformen von Bedeutung sein. Die technisch möglichen und rechtlich zulässigen Übertragungswege werden daher im Rahmen des Meldesystems neu zu definieren sein.

(42) Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung bzw. ist er technisch hierzu nicht in der Lage, hat er kein Anrecht auf eine alternative 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 (z. B. anhand eines Sendeprotokolls) um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

(43) Entspricht ein übersandter Datensatz nicht den Anforderungen an eine E-Rechnung, kann der zivilrechtliche Anspruch auf Erteilung einer Rechnung vor den

ordentlichen Gerichten geltend gemacht werden (vgl. hierzu Abschnitt 14.1 Absatz 5 UStAE).

3.3 Verträge als Rechnung

(44) 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 (vgl. Rn. 35) in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden.

(45) 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. Abschnitt 14.5 Absatz 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).

(46) Für vor dem 1. Januar 2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern.

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

(47) 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 (vgl. § 14 Absatz 5 Satz 2 UStG und Abschnitt 14.8 Absatz 7 bis 10 UStAE). Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden (vgl. Abschnitt 14.8 Absatz 11 UStAE).

(48) 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. Dezember 2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang im Sinne von Abschnitt 14.8 Absatz 8 Nummer 2 UStAE als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist. Der gesonderte Versand einer besonderen Zusammenstellung im Sinne von Abschnitt 14.8 Absatz 8 Nummer 3 UStAE ist bei einer E-Rechnung hingegen nicht möglich (siehe auch Rn. 35).

3.5 Rechnungsberichtigung

(49) Der Rechnungsaussteller kann die ausgestellte E-Rechnung berichtigen. Für eine Rechnungsberichtigung gelten nach § 31 Absatz 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 (vgl. BMF-Schreiben vom 18. September 2020, BStBl I S. 976). Zum Vorsteuerabzug aus einer nicht berichtigten E-Rechnung siehe Rn. 56 bis 59.

(50) Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen nach § 27 Absatz 38 Satz 1 Nummer 1 bis 3 UStG in Anspruch genommen werden können. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.

(51) 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 Absatz 4 Satz 1 Nummer 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 Beleg austauschpflicht in Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage besteht nur in den in § 17 Absatz 4 UStG bezeichneten Fällen. Ein Beleg im Sinne von § 17 Absatz 4 UStG kann, muss aber nicht als umsatzsteuerliche Rechnung (und damit ggf. als E-Rechnung) ausgestellt werden.

3.6 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

(52) 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 (zu den

Ausnahmen siehe Rn. 16, 22 und 23). 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.

(53) 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 (vgl. auch Abschnitt 15.2c Absatz 4 UStAE). 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.

(54) 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 Absatz 1 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 Prozent).

4. E-Rechnung und Vorsteuerabzug

(55) Sofern nach § 14 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. § 27 Absatz 38 UStG eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht (vgl. auch Rn. 12 f.), 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.

(56) Bestand eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und wird stattdessen eine sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 4 UStG ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung im Sinne von §§ 14, 14a UStG. Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG.

(57) War der Rechnungsersteller zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, kann eine stattdessen ausgestellte sonstige Rechnung (z. B. eine durch ein Kassensystem erzeugte Rechnung) nach Abschnitt 15.2a Absatz 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 nach Rn. 56 zunächst nicht möglich gewesen ist.

(58) 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 im Sinne von Abschnitt 15.2a Absatz 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 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.

(59) 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 Absatz 38 UStG in Anspruch nehmen konnte. Über die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns hinaus braucht der Rechnungsempfänger 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.

5. Aufbewahrung

(60) 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. Wegen der Einzelheiten hierzu siehe BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269, Rn. 131 und 133.

(61) Hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht für sonstige Rechnungen (siehe Rn. 7) wird auf das BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269, Rn. 130 ff. verwiesen.

III. Übergangsregelungen

(62) Zu der in § 14 Absatz 1 und 2 UStG normierten Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung gelten nach § 27 Absatz 38 UStG verschiedene Übergangsregelungen, nach denen der **Rechnungsaussteller** unter bestimmten Voraussetzungen dennoch eine sonstige Rechnung ausstellen kann. Hinsichtlich des

Empfangs einer E-Rechnung gilt keine Übergangsregelung, er ist somit vom 1. Januar 2025 an durch den **Rechnungsempfänger** zu gewährleisten (siehe auch Rn. 40).

(63) Bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2026 kann eine Rechnung für einen bis dahin ausgeführten Umsatz auch als sonstige Rechnung (siehe Rn. 7) ausgestellt und übermittelt werden. Die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung ist bis dahin umsatzsteuerlich immer zulässig. Die Zustimmung des Empfängers zu der Rechnungserteilung in einem anderen elektronischen Format (vgl. Rn. 20) bedarf keiner besonderen Form. Es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger über das zu verwendende Format bestehen. Die Zustimmung kann etwa in Form einer Rahmenvereinbarung (z. B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) oder konkludent erfolgen.

(64) Hat der Gesamtumsatz im Sinne von § 19 UStG des rechnungsausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 Euro betragen, kann eine Rechnung für einen nach dem 31. Dezember 2026 ausgeführten Umsatz bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2027 ebenfalls noch als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden. In Fällen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist auf den Umsatz des gesamten Organkreises abzustellen. Erfolgt die Rechnungserteilung in Form einer Gutschrift (§ 14 Absatz 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.

(65) Bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2027 kann die Rechnungsausstellung und -übermittlung – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – für einen bis dahin ausgeführten Umsatz auch 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. Dezember 1994, S. 98) erfolgen, wenn die Rechnung nicht ohnehin bereits die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 oder Nummer 2 UStG erfüllt. Rechnungsformate, welche die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 oder Nummer 2 erfüllen, können auch nach Ablauf dieser Frist verwendet werden.

IV. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

(66) Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, wird mit einem gesonderten BMF-Schreiben an die obigen Ausführungen angepasst.

V. Anwendungsregelung

(67) Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 ausgeführt werden. Diesem Schreiben entgegenstehende Regelungen des UStAE in der am 31. Dezember 2024 geltenden Fassung sind ab dem Besteuerungszeitraum 2025 nicht mehr anzuwenden.

(68) Das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012, BStBl I S. 726, wird mit Ablauf des 31. Dezember 2024 aufgehoben.

Scan des Originalschreibens



...

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 15. Oktober 2024

- E-Mail-Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Ausstellung von Rechnungen nach § 14 UStG;
Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025**

GZ **III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007**

DOK **2024/0883282**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I.	Allgemeines.....	2
II.	Aktuelle Rechtslage und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz.....	3
1.	Rechtslage bis zum 31. Dezember 2024.....	3
2.	Neuregelungen zur obligatorischen elektronischen Rechnung durch das Wachstumschancengesetz	3
2.1.	Rechnungsarten ab dem 1. Januar 2025.....	3
2.1.1	Elektronische Rechnung (E-Rechnung).....	3
2.1.2	Sonstige Rechnung.....	4
2.2.	Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen	5
2.2.1	Allgemeines.....	5
2.2.2	Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung	5
2.2.3	Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung.....	7
2.2.4	Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise	8
2.3.	Zulässige Formate einer E-Rechnung	8

2.3.1	E-Rechnung nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 in einem rein strukturierten elektronischen Format.....	9
2.3.2	Hybride Formate	10
2.3.3	Andere E-Rechnungsformate	11
3.	Besondere Fragen im Zusammenhang mit einer E-Rechnung	11
3.1.	Umfang einer E-Rechnung.....	11
3.2.	Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen.....	12
3.3.	Verträge als Rechnung	13
3.4.	End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen	14
3.5.	Rechnungsberichtigung.....	14
3.6.	Juristische Personen des öffentlichen Rechts.....	15
4.	E-Rechnung und Vorsteuerabzug.....	15
5.	Aufbewahrung	17
III.	Übergangsregelungen.....	17
IV.	Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses.....	18
V.	Anwendungsregelung.....	18
	Schlussbestimmung.....	18

I. Allgemeines

- 1 Mit dem Wachstumschancengesetz (BGBl. I 2024 Nr. 108) sind die Regelungen zur Ausstellung von Rechnungen nach § 14 Umsatzsteuergesetz (UStG) für nach dem 31. Dezember 2024 ausgeführte Umsätze neu gefasst worden. Als Kernpunkt der Neuregelung wird die obligatorische Verwendung einer elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern (inländische B2B-Umsätze) eingeführt. Ausgenommen sind Rechnungen über Leistungen, die nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei sind, sowie Rechnungen über Kleinbeträge bis 250 Euro (§ 33 UStDV) und Fahrausweise (§ 34 UStDV). Eng verbunden mit der Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze ist die zu einem späteren Zeitpunkt gesetzlich einzuführende Verpflichtung zur zeitnahen und transaktionsbezogenen elektronischen Meldung von bestimmten Rechnungsangaben an die Verwaltung (Meldesystem).

- Die Neuregelung zum 1. Januar 2025 stellt einen wesentlichen Baustein zur Digitalisierung des Geschäftsverkehrs dar. Durch sie wird die Digitalisierung der Prozesse und Abläufe zur Erstellung sowie Verarbeitung einer E-Rechnung auf den verschiedenen Ebenen beschleunigt. In der Folge sind die bisherigen steuerlichen Regelungen an diese veränderten Rahmenbedingungen anzupassen, wobei die Bedeutung 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.

II. Aktuelle Rechtslage und Neuerungen durch das Wachstumschancengesetz

1. Rechtslage bis zum 31. Dezember 2024

- 3 Neben Papierrechnungen konnte bereits bisher mit Zustimmung des Empfängers eine elektronische Rechnung ausgestellt werden. Für bis zum 31. Dezember 2024 ausgeführte Umsätze gilt als elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird (z. B. ein PDF-Dokument oder eine E-Mail mit den Rechnungspflichtangaben), § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG in der bis zum 31. Dezember 2024 geltenden Fassung. Die genannten Formate von elektronischen Rechnungen sind künftig bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen regelmäßig nur noch für bestimmte Übergangszeiträume zulässig (siehe dazu Rn. 62 bis 65).

2. Neuregelungen zur obligatorischen elektronischen Rechnung durch das Wachstumschancengesetz

2.1. Rechnungsarten ab dem 1. Januar 2025

2.1.1 Elektronische Rechnung (E-Rechnung)

- 4 Ab dem 1. Januar 2025 wird durch § 14 Absatz 1 UStG der Begriff der elektronischen Rechnung neu definiert. Zukünftig liegt eine elektronische Rechnung (im Folgenden: E-Rechnung) nur dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Absatz 1 Satz 3 UStG). Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung
- muss entweder 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. Mai 2014, S. 1)

entsprechen (§ 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG, siehe auch Ausführungen unter Rn. 28 zur EN 16931) oder

- kann zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung für eine solche Vereinbarung ist, dass das verwendete Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist (vgl. § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 UStG; siehe auch Rn. 33 und 34).

- 5 Wie bisher gilt, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein müssen (§ 14 Absatz 3 UStG). Bei der Übermittlung einer E-Rechnung kann eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein zulässiges EDI-Verfahren (vgl. auch Rn. 33) verwendet werden. In diesem Fall gelten die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet. Beides kann aber auch durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren (vgl. Abschnitt 14.4 Absatz 4 UStAE) gewährleistet werden.
- 6 „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 Rn. 30 bis 32, oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist somit nicht erforderlich, aber optional möglich.

2.1.2 Sonstige Rechnung

- 7 Als sonstige Rechnungen gelten ab dem 1. Januar 2025 alle Rechnungen in Papierform oder in elektronischen Formaten, die nicht den Vorgaben von § 14 Absatz 1 Satz 6 UStG entsprechen (anderes elektronisches Format). Dazu zählen auch alle nicht strukturierten elektronischen Dateien, zum Beispiel PDF-Dateien ohne integrierte Datensätze, Bilddateien oder E-Mails.

2.2. Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen

2.2.1 Allgemeines

- 8 Der Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung (E-Rechnung oder sonstige Rechnung) verpflichtet, wenn der Umsatz steuerbar und nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei ist:
- a) für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 UStG),
 - b) für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UStG),
 - c) für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als unter Buchstabe a) oder b) genannten Empfänger (§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 UStG).
- 9 Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht auch bei Leistungen an eine unternehmerisch tätige juristische Person für deren nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. (vgl. Abschnitt 14.5 Absatz 1 UStAE).
- 10 Durch die Neufassung von § 14 Absatz 2 UStG ist zukünftig zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung (vgl. Rn. 4) und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung (vgl. Rn. 7) zu unterscheiden.
- 11 Unverändert davon sind Rechnungen, soweit eine Pflicht zur Ausstellung besteht, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung zu erteilen, ungeachtet des zu verwendenden Formats (§ 14 Absatz 2 Satz 2 UStG).

2.2.2 Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung

- 12 Bei Umsätzen zwischen **inländischen Unternehmern** ist gemäß § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG regelmäßig eine E-Rechnung (vgl. Rn. 24 bis 34) auszustellen.
- 13 Umsätze zwischen inländischen Unternehmern liegen vor, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig sind. Die Ansässigkeit im Inland oder in einem der in § 1

Seite 6 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete liegt vor, wenn der Unternehmer in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine – umsatzsteuerrechtliche – Betriebsstätte (vgl. Abschnitt 3a.1 Absatz 3 UStAE), die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Auch für Umsätze, die nach § 4 Nummer 1 bis 7 UStG steuerfrei sind, ist unter den übrigen Voraussetzungen eine E-Rechnung auszustellen (z. B. innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland an die Betriebsstätte eines anderen inländischen Unternehmers im Gemeinschaftsgebiet). Auf Abschnitt 13b.11 Absatz 1 Satz 7 und Absatz 2 Satz 2 UStAE wird ergänzend hingewiesen.

- 14 In diesen Fällen bedarf die Ausstellung einer E-Rechnung nicht mehr der Zustimmung des Empfängers; gleichzeitig setzt dies voraus, dass dieser technische Voraussetzungen für die Entgegennahme einer E-Rechnung schafft (vgl. Rn. 40 und 62).
- 15 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.
- 16 Ist mindestens einer der beteiligten Unternehmer nicht im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässig, besteht keine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG. In diesen Fällen kann die gemäß § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 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.
- 17 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.

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 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfreien Umsätzen).

- 18 Zu Besonderheiten bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen vgl. Rn. 22 und 23. Zu Gutschriften im Zeitraum der Übergangsregelungen nach § 27 Absatz 38 UStG vgl. Rn. 64.

2.2.3 Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung

- 19 Bei Rechnungen

- für einen Umsatz an eine **juristische Person, die nicht Unternehmer ist**, oder
- über steuerpflichtige Werklieferungen (§ 3 Absatz 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistungen **im Zusammenhang mit einem Grundstück** an einen anderen als unter Rn. 8 Buchstabe a) oder b) genannten Empfänger (Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich)

kann eine sonstige Rechnung (vgl. Rn. 7) ausgestellt werden. Dies gilt auch für Umsätze, bei denen trotz fehlender Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung (z. B. bei Umsätzen, die nach § 4 Nummer 8 bis 29 UStG steuerfrei sind, oder an private Endverbraucher) eine solche ausgestellt wird.

- 20 In diesen Fällen ist die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung umsatzsteuerrechtlich immer zulässig. Ebenso kann in diesen Fällen eine E-Rechnung oder eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt und übermittelt werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch die Zustimmung des Empfängers (§ 14 Absatz 1 Satz 5 UStG). Diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkludent (z. B. durch eine widerspruchslöse Annahme) erfolgen. Die Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung nach anderen Vorschriften (z. B. nach der E-Rechnungsverordnung – ERechV des Bundes) ist unabhängig von den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen zu beachten.

- 24⁸ Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich – z. B. den nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S. einer juristischen Person – ausgeführt, geht die Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung nach Rn. 8 Buchstabe a) vor.

2.2.4 Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

- 22 Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt (Rechnungen über Kleinbeträge), und Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben werden, können abweichend von der Verpflichtung in § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, 2. Halbsatz UStG immer als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden (§ 33 Satz 4, § 34 Absatz 1 Satz 2 UStDV). Mit Zustimmung des Empfängers (§ 14 Absatz 1 Satz 5 UStG), die keiner besonderen Form bedarf und auch konkludent erfolgen kann, können diese jedoch auch als E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden.
- 23 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 Euro, 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 Euro beträgt (z. B. bei auch mit abgerechneten bestimmten steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen).

2.3. Zulässige Formate einer E-Rechnung

- 24 E-Rechnungen können sowohl in einem rein strukturierten als auch in einem hybriden Format erstellt werden. Ein zulässiges elektronisches Rechnungsformat muss insbesondere gewährleisten, dass die Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG elektronisch übermittelt und ausgelesen werden können. Die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die der Normenreihe EN 16931 (siehe Rn. 28 bis 32) entsprechen, ist immer zulässig. Daneben können unter bestimmten Voraussetzungen auch von der Normenreihe EN 16931 abweichende strukturierte elektronische Rechnungsformate verwendet werden, z. B. EDI-Verfahren 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. Dezember 1994, S. 98 (vgl. auch Rn. 33 und 34).
- 25 Beispiele für zulässige nationale elektronische Rechnungsformate

Insbesondere Rechnungen nach dem Standard XRechnung (vgl. Rn. 29) und nach dem ZUG-FeRD-Format (vgl. Rn. 30) ab Version 2.0.1, ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL, stellen grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format

Seite 9 dar, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entspricht. Rechnungen in diesen beiden Formaten können nach dem 31. Dezember 2024 die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für eine E-Rechnung erfüllen.

26 Beispiele für zulässige europäische elektronische Rechnungsformate

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.

27 Welches – zulässige – Format verwendet wird, ist eine zivilrechtliche Frage, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist.

2.3.1 E-Rechnung nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 in einem rein strukturierten elektronischen Format

28 Eine E-Rechnung liegt nach § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG insbesondere dann vor, wenn sie den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen entspricht. Die Vorgaben der genannten Richtlinie – die ursprünglich für die Rechnungsstellung an die öffentliche Verwaltung (B2G-Bereich) erarbeitet worden ist – sind von dem CEN (Comité Européen de Normalisation, Europäisches Komitee für Normung) mit der europäischen Normenreihe EN 16931 technisch umgesetzt worden. Die Normenreihe ist bereits heute geeignet, um die meisten Geschäftsvorfälle auch im B2B-Bereich darzustellen, und wird zudem laufend weiterentwickelt. 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.

29 Die Normenreihe EN 16931 gibt die Verwendung des strukturierten Datenformates XML für die E-Rechnung vor. In Deutschland wurde auf Grundlage der Normenreihe EN 16931 der Standard XRechnung als rein strukturiertes Format (im Unterschied zu einem hybriden

Seite 10 Format, vgl. Rn. 30) auf Basis des semantischen Kern-Datenmodells unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten entwickelt. Der Standard XRechnung entspricht damit der Normenreihe EN 16931 und den Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 UStG. Neben dem mit der Normenreihe EN 16931 übereinstimmenden („compliant“) Kern-Datenmodell stellt der Standard XRechnung auch eine konforme („conformant“) Erweiterung (sogenannte Extension XRechnung) zur Verfügung. Mit der Extension können z. B. branchenbezogene Anforderungen berücksichtigt werden, ohne das Kern-Datenmodell für alle Anwender erweitern zu müssen. Die umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben sind im Kern-Datenmodell enthalten.

2.3.2 Hybride Formate

- 30 Neben rein strukturierten E-Rechnungen können auch hybride Rechnungsformate die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen. 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. Beispielsweise fällt das Format ZUGFeRD unter die hybriden Rechnungsformate. Während das ursprüngliche ZUGFeRD-Format noch nicht auf der Normenreihe EN 16931 beruhte, ist dies ab der Version 2.0.1 – ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL – der Fall, weshalb eine ZUGFeRD-Rechnung ab dieser Version die Anforderungen an eine E-Rechnung erfüllt.
- 31 Rechnungsdaten, die in einem strukturierten elektronischen Format (z. B. XML-Datei) übermittelt werden, sind in diesem Datenformat grundsätzlich nicht menschenlesbar, sondern erst nach einer Visualisierung, z. B. mithilfe einer entsprechenden Anwendung. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung erforderte das Merkmal „Lesbarkeit“, dass die Rechnung für das menschliche Auge lesbar ist. Bisher gingen bei einem hybriden Format, im Falle einer Abweichung zwischen elektronischer Information und dem für das menschliche Auge lesbaren Bildteil, der letztere Teil vor. Mit Einführung der obligatorischen E-Rechnung kehrt sich dieses Verhältnis um. „Lesbar“ bezieht sich nunmehr darauf, dass die Datei maschinenlesbar sein muss (siehe auch Rn. 6). Bei einem hybriden Format bilden die im XML-Format vorliegenden Rechnungsdaten den führenden Teil. Im Fall von Abweichungen zwischen den strukturierten Rechnungsdaten und den sonstigen Informationen gehen die Daten des strukturierten Teils denen der Bilddatei vor. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts.
- 32 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 (vgl. auch Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE). Enthält der Bildteil dagegen abweichende Rechnungsangaben (z. B. aufgrund manipulativer Eingriffe eine andere Leistungsbeschreibung

Seite 11 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.

2.3.3 Andere E-Rechnungsformate

- 33 Das strukturierte elektronische Format einer E-Rechnung kann auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden (§ 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 UStG) und damit von den Vorgaben der Normenreihe EN 16931 abweichen. Voraussetzung hierfür ist, dass das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Normenreihe EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Soweit die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, ermöglicht diese Regelung auch die Weiternutzung bereits etablierter elektronischer Rechnungsformate (z. B. EDI-Verfahren wie EDIFACT) auch über die in Rn. 63 und 65 beschriebenen Übergangsfristen hinaus.
- 34 Interoperabel bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die umsatzsteuerrechtlich geforderten Informationen aus dem ursprünglich verwendeten E-Rechnungsformat ohne Informationsverlust weiterverarbeitet werden können, wie es auch eine entsprechende Extraktion der Informationen aus einer E-Rechnung gemäß der Normenreihe EN 16931 erlauben würde. Ein Informationsverlust liegt vor, wenn sich der Inhalt oder die Bedeutung einer Information ändert oder diese nicht mehr erkennbar ist.

3. Besondere Fragen im Zusammenhang mit einer E-Rechnung

3.1. Umfang einer E-Rechnung

- 35 Voraussetzung für eine E-Rechnung ist u. a., dass sie eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Absatz 1 Satz 3 UStG). Dies bedeutet, dass für eine ordnungsmäßige Rechnung alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG im strukturierten Teil der E-Rechnung enthalten sein müssen. Auch aus § 31 Absatz 1 UStDV folgt nichts anderes. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung gilt, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen müssen (vgl. hierzu Abschnitt 14.5 Absatz 15 und Abschnitt 15.2a Absatz 4 und 5 UStAE). Ergänzende Angaben können jedoch in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (z. B. eine Aufschlüsselung von Stundennachweisen in einer

Seite 12 PDF-Datei). Ein enthaltener Link erfüllt weder die Voraussetzungen nach § 14 Absatz 1 Satz 3 UStG noch nach § 31 Absatz 1 UStDV.

3.2. Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen

- 36 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 umsatzsteuerlichen Regelungen, auch wenn das anzuwendende Verfahrensrecht ggf. abweichende Vorgaben macht. Zur Aufbewahrung einer E-Rechnung siehe Rn. 60 und 61.
- 37 Es steht dem Unternehmer frei, sich zur Erstellung und/ oder Übermittlung von E-Rechnungen externer Dienstleister zu bedienen. In diesem Fall hat der leistende Unternehmer sicherzustellen, dass der externe Dienstleister die Einhaltung der sich aus den §§ 14, 14a UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet.
- 38 Da die umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben im Kern-Datenmodell enthalten sind, ist die Verwendung einer Extension (vgl. Rn. 29) nicht von den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben für die Ausstellung, Übermittlung und Empfang einer E-Rechnung betroffen. Ob und ggf. welche Extension verwendet wird, kann zivilrechtlich zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden.
- 39 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 (vgl. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE).
- 40 Ab dem 1. Januar 2025 besteht für inländische Unternehmer die Notwendigkeit, eine E-Rechnung empfangen 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.
- 41 Für den Austausch von Rechnungsdaten im Rahmen des zu einem späteren Zeitpunkt gesetzlich einzuführenden Meldesystems werden E-Rechnungsplattformen von Bedeutung sein. Die

Seite 13 technisch möglichen und rechtlich zulässigen Übertragungswege werden daher im Rahmen des Meldesystems neu zu definieren sein.

- 42 Verweigert der Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung bzw. ist er technisch hierzu nicht in der Lage, hat er kein Anrecht auf eine alternative 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 (z. B. anhand eines Sendeprotokolls) um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.
- 43 Entspricht ein übersandter Datensatz nicht den Anforderungen an eine E-Rechnung, kann der zivilrechtliche Anspruch auf Erteilung einer Rechnung vor den ordentlichen Gerichten geltend gemacht werden (vgl. hierzu Abschnitt 14.1 Absatz 5 UStAE).

3.3. Verträge als Rechnung

- 44 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 (vgl. Rn. 35) in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden.
- 45 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. Abschnitt 14.5 Absatz 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).
- 46 Für vor dem 1. Januar 2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnungen besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern.

3.4. End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen

- 47 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 (vgl. § 14 Absatz 5 Satz 2 UStG und Abschnitt 14.8 Absatz 7 bis 10 UStAE). Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden (vgl. Abschnitt 14.8 Absatz 11 UStAE).
- 48 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. Dezember 2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang im Sinne von Abschnitt 14.8 Absatz 8 Nummer 2 UStAE als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist. Der gesonderte Versand einer besonderen Zusammenstellung im Sinne von Abschnitt 14.8 Absatz 8 Nummer 3 UStAE ist bei einer E-Rechnung hingegen nicht möglich (siehe auch Rn. 35).

3.5. Rechnungsberichtigung

- 49 Der Rechnungsaussteller kann die ausgestellte E-Rechnung berichtigen. Für eine Rechnungsberichtigung gelten nach § 31 Absatz 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 (vgl. BMF-Schreiben vom 18. September 2020, BStBl I S. 976). Zum Vorsteuerabzug aus einer nicht berichtigten E-Rechnung siehe Rn. 56 bis 59.
- 50 Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung. Gleiches gilt für den Zeitraum, in dem die Übergangsregelungen nach § 27 Absatz 38 Satz 1 Nummer 1 bis 3 UStG in Anspruch genommen werden können. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.
- 51 In Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) ist auch bei einer E-Rechnung eine Berichtigung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung nicht erforderlich.

Seite 15 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 Absatz 4 Satz 1 Nummer 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 Beleg austauschpflicht in Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage besteht nur in den in § 17 Absatz 4 UStG bezeichneten Fällen. Ein Beleg im Sinne von § 17 Absatz 4 UStG kann, muss aber nicht als umsatzsteuerliche Rechnung (und damit ggf. als E-Rechnung) ausgestellt werden.

3.6. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

- 52 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 (zu den Ausnahmen siehe Rn. 16, 22 und 23). 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.
- 53 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 (vgl. auch Abschnitt 15.2c Absatz 4 UStAE). 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.
- 54 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 Absatz 1 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 Prozent).

4. E-Rechnung und Vorsteuerabzug

- 55 Sofern nach § 14 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. § 27 Absatz 38 UStG eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht (vgl. auch Rn. 12 f.), erfüllt nur eine solche dem Grunde

Seite 16 nach die Anforderungen der §§ 14, 14a UStG. Eine sonstige Rechnung erfüllt in diesen Fällen nicht die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnung.

- 56 Bestand eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und wird stattdessen eine sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 4 UStG ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung im Sinne von §§ 14, 14a UStG. Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG.
- 57 War der Rechnungsersteller zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, kann eine stattdessen ausgestellte sonstige Rechnung (z. B. eine durch ein Kassensystem erzeugte Rechnung) nach Abschnitt 15.2a Absatz 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 nach Rn. 56 zunächst nicht möglich gewesen ist.
- 58 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 im Sinne von Abschnitt 15.2a Absatz 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 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.
- 59 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 Absatz 38 UStG in Anspruch nehmen konnte. Über die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns hinaus braucht der Rechnungsempfänger 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.

- 60 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. Wegen der Einzelheiten hierzu siehe BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269, Rn. 131 und 133.
- 61 Hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht für sonstige Rechnungen (siehe Rn. 7) wird auf das BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269, Rn. 130 ff. verwiesen.

III. Übergangsregelungen

- 62 Zu der in § 14 Absatz 1 und 2 UStG normierten Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung gelten nach § 27 Absatz 38 UStG verschiedene Übergangsregelungen, nach denen der **Rechnungsaussteller** unter bestimmten Voraussetzungen dennoch eine sonstige Rechnung ausstellen kann. Hinsichtlich des Empfangs einer E-Rechnung gilt keine Übergangsregelung, er ist somit vom 1. Januar 2025 an durch den **Rechnungsempfänger** zu gewährleisten (siehe auch Rn. 40).
- 63 Bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2026 kann eine Rechnung für einen bis dahin ausgeführten Umsatz auch als sonstige Rechnung (siehe Rn. 7) ausgestellt und übermittelt werden. Die Ausstellung und Übermittlung einer Papierrechnung ist bis dahin umsatzsteuerlich immer zulässig. Die Zustimmung des Empfängers zu der Rechnungserteilung in einem anderen elektronischen Format (vgl. Rn. 20) bedarf keiner besonderen Form. Es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger über das zu verwendende Format bestehen. Die Zustimmung kann etwa in Form einer Rahmenvereinbarung (z. B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) oder konkludent erfolgen.
- 64 Hat der Gesamtumsatz im Sinne von § 19 UStG des rechnungsausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 Euro betragen, kann eine Rechnung für einen nach dem 31. Dezember 2026 ausgeführten Umsatz bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2027 ebenfalls noch als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden. In Fällen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist auf den Umsatz des gesamten Organkreises abzustellen. Erfolgt die Rechnungserteilung in Form einer Gutschrift (§ 14 Absatz 2 Satz 5 UStG), ist auf den Gesamtumsatz des Gutschriftausstellers abzustellen. Wird die Rechnung

Seite 18 durch einen nicht am Leistungsaustausch beteiligten Dritten ausgestellt, ist der Gesamtumsatz des Auftraggebers maßgeblich.

- 65 Bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2027 kann die Rechnungsausstellung und -übermittlung – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – für einen bis dahin ausgeführten Umsatz auch 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. Dezember 1994, S. 98) erfolgen, wenn die Rechnung nicht ohnehin bereits die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 oder Nummer 2 UStG erfüllt. Rechnungsformate, welche die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 oder Nummer 2 erfüllen, können auch nach Ablauf dieser Frist verwendet werden.

IV. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

- 66 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, wird mit einem gesonderten BMF-Schreiben an die obigen Ausführungen angepasst.

V. Anwendungsregelung

- 67 Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 ausgeführt werden. Diesem Schreiben entgegenstehende Regelungen des UStAE in der am 31. Dezember 2024 geltenden Fassung sind ab dem Besteuerungszeitraum 2025 nicht mehr anzuwenden.
- 68 Das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012, BStBl I S. 726, wird mit Ablauf des 31. Dezember 2024 aufgehoben.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.

10. Weitere Ausführungsanweisungen der Finanzverwaltung sind absehbar

Zur Anpassung des UStAE und zur Klärung von Zweifelsfragen sind – hoffentlich zeitnah – weitere Verlautbarungen zu erwarten.

10.1 Neues Elster-Tool visualisiert E-Rechnungen

Die Verpflichtung zur elektronischen Rechnungstellung gilt grundsätzlich ab 1.1.2025. Angesichts des zu erwartenden hohen Umsetzungsaufwandes für die Unternehmen hat der Gesetzgeber jedoch Übergangsregelungen für die Jahre 2025 bis 2027 vorgesehen. Diese gelten allerdings nur für die Pflicht zum Ausstellen einer E-Rechnung und nicht auf der Eingangsseite!

1. Keine Übergangsregelungen für Eingangsrechnungen

Ab dem 1.1.2025 ist die Entgegennahme einer E-Rechnung für alle inländischen Unternehmer verpflichtend. Wenn der Rechnungsaussteller sich für die Verwendung einer elektronischen Rechnung entscheiden sollte, **muss der Rechnungsempfänger diese daher auch entgegennehmen.**

PRAXISHINWEIS | Ausnahmslos jeder deutsche Unternehmer ist ab dem 1.1.2025 E-Rechnungen zu empfangen, wenn sein Lieferant oder Dienstleister bereits („freiwillig“) auf dieses Format setzt. Auch

- Unternehmer mit umsatzsteuerfreien Umsätzen wie Ärzte oder Vermieter,
- Kleinunternehmer wie Nebenerwerbsgewerbetreibende oder Photovoltaikanlagenbetreiber

sind damit verpflichtet, organisatorische und technische Vorkehrungen für den Erhalt von E-Rechnungen zu treffen.

2. Erfordernis strukturierter Daten

Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die **in einem strukturierten elektronischen Format** ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Abs. 1 Satz 3 UStG n.F.).

Strukturierte Daten sind Daten, die in einem vorgegebenen Format strukturiert wurden, bevor man diese im Datenspeicher abgelegt hat. Dieser Vorgang wird häufig als Schema-on-Write bezeichnet.

Die Rechnungspflichtangaben an sich gelten unverändert fort (vgl. §§ 14 Abs. 4, 14a UStG). Neu ist, dass die Pflichtangaben vom Rechnungsaussteller auf eine **bestimmte Stelle eines vorgegebenen Datensatzes** abgelegt werden müssen.

3. Neue Anforderungen an die Lesbarkeit

Daraus ergeben sich neue Anforderungen an die „Lesbarkeit“ einer Rechnung. Ab Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung wird bei einem hybriden Format entgegen Abschnitt 14.4 Abs. 3 Satz 4 UStAE der strukturierte Teil der führende sein. Im Fall einer Abweichung gehen dann die Daten aus dem strukturierten Teil denen aus der Bilddatei vor.

Hintergrund ist, dass **nach der derzeitigen Verwaltungsauffassung** und damit bis zum 31.12.2024 das Merkmal „Lesbarkeit“ (vgl. § 14 Absatz 1 Satz 5 UStG) erfordert, dass die Rechnung für das menschliche Auge lesbar ist.

Strukturierte elektronische Formate sind daher **erst nach einer Konvertierung** in diesem Sinne „lesbar“. Dies bedeutet auch, dass bei einem hybriden Format (z. B. ZUGFeRD) im Falle einer Abweichung zwischen elektronischer Information und dem für das menschliche Auge lesbaren Bildteil bis zum 31.12.2024 der letztere Teil vorgeht.

4. Praxisfolgen

Das Verhältnis „Lesbarkeit für menschliches Auge“ und „Lesbarkeit für EDV“ wird ab dem 1.1.2025 umgekehrt. **Entscheidend ist dann der strukturierte Teil.** An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts.

E-Rechnung bedeutet damit nicht das Schreiben einer Rechnung in WORD, das Konfigurieren einer entsprechenden **PDF und das Übersenden per E-Mail** – wie derzeit üblich. Die E-Rechnungsstellung soll vielmehr – zunächst nur bei B2B-Umsätzen – über eine besondere (transparentmachende) Software erfolgen.

Erfüllt werden die neuen Formatanforderungen z.B. von der XRechnung, die unter anderem im öffentlichen Auftragswesen bereits zum Einsatz kommt, oder dem hybriden ZUGFeRD-Format (Kombination aus PDF-Dokument und XML-Datei).

5. Elster-Tool

Im Dezember 2024 hat die Finanzverwaltung endlich ein Tool zur Verfügung gestellt, mit dem dieser strukturierte Datensatz ausgelesen und optisch als Rechnung dargestellt wird.

PRAXISHINWEIS | Das **Tool zum Sichtbarmachen von E-Rechnungen** im xml-Format finden Sie unter <https://www.elster.de/eportal/e-rechnung>

10.2 E-Rechnung: Wichtige Infos für Vereine

Das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern informiert über die Auswirkungen der obligatorischen E-Rechnung für Vereine (FM Mecklenburg-Vorpommern, Information vom 16.8.2024).

Ab dem 1.1.2025 müssen Unternehmen in Deutschland elektronische Rechnungen (E-Rechnungen) ausstellen, wenn sie anderen Unternehmen (z.B. Einzelhandel, Gewerbebetriebe, gemeinnützige Einrichtungen) Waren verkaufen oder Dienstleistungen erbringen. E-Rechnungen sind digitale Rechnungen, die in einem speziellen Format vorliegen, das von Computern gelesen werden kann, damit sie leicht verarbeitet werden können.

(Gemeinnützige) Vereine als Rechnungsersteller

Diese neue Regel gilt auch für **gemeinnützige Vereine**, wenn sie Dienstleistungen oder Produkte an andere Unternehmen erbringen bzw. verkaufen.

Auch wenn ein Verein die **Kleinunternehmerregelung** für die Umsatzsteuer gewählt hat, gilt die Pflicht zur E-Rechnung.

Das bedeutet, dass E-Rechnungen in allen Bereichen (auch Sphären genannt) eines Vereins erstellt werden müssen, in denen Waren oder Dienstleistungen verkauft werden; betroffen können somit die Sphären der Zweckbetriebe, der Vermögensverwaltung oder der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sein.

Weitere Informationen zu diesen Sphären finden Sie in der Broschüre „Steuertipps für Vereine“, die kostenlos unter dem Link

<https://www.regierung-mv.de/Landesregierung/fm/Service/Publikationen/?id=11153&processor=veroeff> bestellt werden kann.

Allerdings gibt es **Übergangsfristen**: Wenn der Verein im jeweiligen Vorjahr weniger als 800.000 EUR Umsatz erzielt hat, dürfen bis Ende 2027 weiterhin Papier- oder mit

Zustimmung des Leistungsempfängers einfache digitale Rechnungen ausgestellt werden.

Für **Kleinbetragsrechnungen** bis 250 EUR und **Fahrausweise** gibt es eine freiwillige Ausnahme von der Pflicht.

(Gemeinnützige) Vereine als Rechnungsempfänger

Vereine sollten sich jedoch darauf vorbereiten, ab dem 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen zu können (ggf. als Anhang einer E-Mail), die den Sphären Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugeordnet werden können. Für den Empfang von E-Rechnungen ist nämlich keine Übergangsfrist vorgesehen.

Um weitere Fragen zu klären, wird das BMF voraussichtlich im dritten Quartal 2024 ein offizielles Schreiben mit weiteren Details veröffentlichen. Dieses Schreiben finden Sie dann auf der Website des Ministeriums unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/BMF_Schreiben/bmf_schreiben.html.

PRAXISHINWEIS I Das BMF- Schreiben wurde zwischenzeitlich veröffentlicht (BMF, Schreiben vom 15.10.2024 ➡ Ziffer 9 dieser Arbeitshilfe).