

Die elektronische Rechnung (eRechnung) kommt ab 1.1.2025

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann, Dortmund

Bei Rechnungen von Unternehmen an andere Unternehmer (B2B-Rechnungen) wird die elektronische Rechnung (eRechnung) zukünftig zur Pflicht. Der Bundesrat hat dieser Neu-regelung durch das Wachstumschancengesetz am 22.3.2024 zugestimmt.

EU-Rechtsetzungsvorschlag „VAT (Value Added Tax) in the digital age“ (ViDA)

Die Europäische Kommission hat in den letzten Jahren eine Reihe von Maßnahmen vorgeschlagen, mit denen das Mehrwertsteuersystem der EU modernisiert werden soll (Europäische Kommission/Vertretung in Deutschland, PM 8.12.22, siehe AStW 2023, 131).

Ziel der Europäischen Kommission ist es, das System für Unternehmen zu vereinfachen und widerstandsfähiger gegen Betrug zu machen. Dies soll vor allem durch stärkere Digitalisierung, wie zum Beispiel durch elektronische Rechnungsstellung erreicht werden. Der EU sind im Jahr 2020 Mehrwertsteuereinnahmen i. H. v. 93 Milliarden EUR entgangen – ein Viertel davon sind konservativen Schätzungen zufolge auf Mehrwertsteuerbetrug innerhalb der EU zurückzuführen. Für Deutschland wird ein Betrag von 11 Milliarden EUR entgangener Steuereinnahmen geschätzt.

Mit dem neuen System soll die digitale Meldung für Mehrwertsteuerzwecke auf der Grundlage der elektronischen Rechnungsstellung in Echtzeit eingeführt werden. Dadurch sollen die Mitgliedstaaten wertvolle Informationen erhalten, die für die bessere Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug, insbesondere im Rahmen von Karussellgeschäften, notwendig sind.

Ursprünglich sollten die Änderungen 2028 in Kraft treten. Mittlerweile wird über eine mögliche Umsetzung dieses Reporting-Verfahrens auf 2030 bis 2033 nachgedacht.

Umsetzung des Koalitionsvertrags

Bis 2030 möchte die derzeitige Bundesregierung nicht warten. Im Koalitionsvertrag hat man sich daher auf eine schon vorzeitige Einführung eines bundesweiten einheitlichen Meldesystems zur Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verständigt.

Dazu hatte das BMF dem Gesetzgeber als ersten Schritt 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 einer Ermächtigung nach Art. 395 MwStSystRL. Diese Ermächtigung

liegt mittlerweile vor und Deutschland hat durch das „Wachstumschancengesetz“ geregelt, dass in Deutschland die eRechnung im B2B-Bereich obligatorisch wird.

Die umsatzsteuerliche Neuregelung

Das Wachstumschancengesetz fasst § 14 Abs. 1 bis 3 UStG wie folgt neu:

§ 14 Ausstellung von Rechnungen

(1) Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Eine Rechnung kann als elektronische Rechnung oder vorbehaltlich des Abs. 2 als sonstige Rechnung übermittelt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Eine sonstige Rechnung ist eine Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Die Übermittlung einer elektronischen Rechnung oder einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf der Zustimmung des Empfängers, soweit keine Verpflichtung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 besteht.

Das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung muss

1. 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 16.4.14 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABl. L 133 vom 6.5.14, S. 1) entsprechen oder kann
2. zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung 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 Nr. 1 entspricht oder mit dieser interoperabel ist.

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

1. für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen; die Rechnung ist als elektronische Rechnung nach Abs. 1 Satz 3 und 6 auszustellen, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete ansässig sind;
2. für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist;

3. für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als in den unter Nr. 1 oder 2 genannten Empfänger.

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

(3) Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Jeder Unternehmer legt fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können. Unbeschadet 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 Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs (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.

Ferner wurde dem § 27 UStG folgender Abs. 38 angefügt:

§ 27 Abs. 38 Allgemeine Übergangsvorschriften

Abweichend von § 14 Abs. 1 und 2 kann eine Rechnung

1. bis zum 31.12.2026 für einen nach dem 31. 12.2024 und vor dem 1. 1.2027 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden;
2. bis zum 31.12.2027 für einen nach dem 31.12.2026 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 Satz 6 entspricht, übermittelt werden, wenn der Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 EUR betragen hat;
3. bis zum 31.12.2027 für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 1.1.2028 ausgeführten Umsatz vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 Satz 6 entspricht, ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) übermittelt wird.

Worin besteht die Neuerung?

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:

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 Abs. 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 der letztere Teil vorgeht.

Praxistipp

Ab Einführung der eRechnung wird der strukturierte Teil entscheidend sein. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts. eRechnung bedeutet damit nicht das Schreiben einer Rechnung in WORD, das Konfigurieren einer entsprechenden PDF und das Übersenden per E-Mail – wie derzeit üblich. **Die eRechnungsstellung soll vielmehr – zunächst nur bei B2B-Umsätzen – über eine besondere (transparentmachende) Software erfolgen (z. B. ZUGFeRD oder X-Rechnung).**

Inkrafttreten

Die Änderungen treten am 1.1.2025 in Kraft (Art. 35 Abs. 6 Wachstums-chancengesetz).

Übergangsfristen für Rechnungsaussteller

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung gilt ab 1.1.2025. Angesichts des zu erwartenden hohen Umsetzungsaufwands für die Unternehmen hat der Gesetzgeber jedoch Übergangsregelungen (§ 27 Abs. 38 UStG) **für die Jahre 2025 bis 2027** vorgesehen.

Übergangsfrist 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. 38 Nr. 1 UStG).

Übergangsfrist 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 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. 38 Nr. 2 UStG).

Unternehmer, deren Vorjahresumsatz (2026) diese Grenze überschreitet, haben aber noch die Möglichkeit, Rechnungen auszustellen, die mittels elektronischen Datenaustauschs (EDI-Verfahren) übermittelt werden (§ 27 Abs. 38 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.

Was gilt dann 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.

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 jedoch entgegengekommen.

Keine Übergangsfristen für Rechnungsempfänger

Nach § 27 Abs. 38 UStG n. F. gilt für die **Pflicht zum Ausstellen einer eRechnung** eine gestaffelte Übergangsregelung. **Anders ist dies auf der Eingangsseite!** Ab dem 1.1.2025 ist 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 III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007, 2023/0922192, AStW 2023, 787).

Umsetzung in der Praxis

1. Spätestens an der Stelle, an der für Empfänger und Aussteller nicht mehr die gleichen Anforderungen gelten, 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 1.1.2025 ein erheblicher Umstellungsaufwand zu. Dass auf der Ausgangsseite übergangsweise darauf verzichtet werden darf, erscheint angesichts dessen als eher vernachlässigbare Erleichterung. Der Bundesrat teilte diese Bedenken zunächst und schlug ursprünglich vor, die Einführung der eRechnung um zwei Jahre auf den 1.1.2027 zu verschieben. Ein Stück weit unerklärlich ist, dass diese Bedenken aufgegeben wurden.

Allerdings gelten für den Vorsteuerabzug weiterhin die Regelungen in § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 1 UStG: Wird eine Rechnung im fehlerhaften Format übermittelt, dürfte das nicht zum BVerlust des Vorsteuerabzugs führen, wenn diese anderweitig – etwa durch PDF-Rechnung – nachgewiesen wird. Die Rechnung ist nach der Rechtsprechung von BFH und EuGH nur formellen nicht materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. EuGH 15.9.16, C-516/14, Barlis 06).

2. Bei B2C-Umsätzen, also bei Umsätzen an Endverbraucher, ist die eRechnung auch 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. Bei Betreibern von PV-Anlagen wird nach derzeitiger Rechtslage die Steuer nicht erhoben, wenn sie Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG sind. Die Lieferung von Strom ist also nicht steuerfrei, sodass der PV-Anlagenbetreiber dem Netzbetreiber zukünftig eine eRechnung erteilen muss. Alternativ erfolgt eine Gutschrift-erteilung durch den Netzbetreiber als eRechnung.

Aus der Finanzverwaltung ist zu hören, dass zur Klärung von Zweifelsfragen ein zeitnahes Einführungsschreiben und weitere Verlautbarungen zu erwarten sind. Dies bleibt abzuwarten.