Thomas Klitzke
STEUERBERATER

MERKBLATT: Elektronische Rechnung

Inhalt

I. Hintergrund

II. Begrifflichkeiten
1. Begriff der E-Rechnung
2. Sonstige Rechnungen

III. Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen

IV. Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung

V. Zulässige Formate einer E-Rechnung

VI. Ab wann gilt die Verpflichtung zur E-Rechnung?

VII. Besonderheiten bei E-Rechnungen
1. Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise
2. Umfang einer E-Rechnung
3. Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen
4. Verträge als Rechnung
5. End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Vorauss- und Anzahlungsrechnungen
6. Rechnungsberichtigung
7. Vorsteuerabzug
8. Aufbewahrung

VIII. Potenziale und Ausblick

I. Hintergrund

Mit dem sog. Wachstumschancengesetz (BGBl 2024 I Nr. 108) wurden die gesetzlichen Vorschriften zur Ausstellung von Rechnungen nach § 14 UStG für nach dem 31.12.2024 ausgeführte Umsätze neu gefasst. Als Kernpunkt der Neuregelung wird die obligatorische Verwendung einer elektronischen Rechnung (E-Rechnung) bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern (sog. B2B-Umsätze) eingeführt. Unter der E-Rechnung versteht man dabei stark vereinfacht Rechnungen, die in einem strukturierten elektronischen Format erteilt werden. Die Regelungen zur Verwendung der E-Rechnungen werden stufenweise bis zum 1.1.2028 implementiert, wobei für alle Unternehmer in Deutschland ab dem 1.1.2025 die Pflicht besteht, E-Rechnungen empfangen zu können (geplante Vereinfachungsregelung und Ausnahmen siehe IV & VII). Die Neuregelung stellt die Ausgangsbasis – für die zu einem späteren Zeitpunkt geplante zeitnahe und transaktionsbezogene elektronische Meldung von bestimmten Rechnungsangaben an die Verwaltung – dar. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich im Wesentlichen auf das BMF-Schreiben v. 15.10.2024 (III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007).

II. Begrifflichkeiten

1. Begriff der E Rechnung

Eine E-Rechnung ist eine elektronische Rechnung, die in einem vorgegebenen strukturierten Daten-Format i. S. der europäischen Normenreihe EN 16931 erstellt, übermittelt und empfangen wird. Damit wird zugleich eine automatisierte Weiterverarbeitung gewährleistet, insbesondere können Rechnungsdaten direkt und ohne Medienbruch in die verarbeitenden Systeme importiert werden.

Wie bisher gilt, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein müssen (§ 14 Abs. 3 UStG). Bei der Übermittlung einer E-Rechnung kann eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein zulässiges EDI-Verfahren verwendet werden (s. u.).

„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, oder ein zusätzliches PDF-Dokument) ist somit nicht erforderlich, aber optional möglich.

Gleiches gilt zukünftig auch für das Ausstellen von Gutschriften (= Rechnungen des Leistungsempfängers). Die übrigen Voraussetzungen zum Erstellen einer Gutschrift bleiben unberührt.

2. Sonstige Rechnungen

Als sonstige Rechnungen gelten ab dem 1.1.2025 alle Rechnungen in Papierform[1] oder in elektronischen Formaten, die nicht den Vorgaben von § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG entsprechen (anderes elektronisches Format). **Beachte:** Dazu zählen

[1] Eine exemplarische und bildliche Unterscheidung zwischen Papier- und E-Rechnung findet sich unter https://www.e-rechnung-bund.de/e-rechnung/unterschied-zwischen-papier-pdf-und-erechnung/.

auch alle nicht strukturierten elektronischen Dateien, **insbesondere PDF-Dateien ohne integrierte Datensätze,** Bilddateien oder E-Mails.

Noch einmal klarstellend: Die E-Rechnung muss in einem "strukturierten elektronischen Format" ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Eine elektronische Rechnung oder elektronisch übermittelte Rechnung, die nicht den Anforderungen nach den unionsrechtlichen Vorgaben (CEN-Format EN 16931) entspricht, ist dann als "sonstige Rechnung" einzuordnen.

Bislang war die Ausstellung der Rechnung auf Papier Vorrang einzuräumen. Dieser Vorrang für die papiergebundene Rechnung ist zum 1.1.2025 nicht mehr vorhanden.

Beachte: Zu unterscheiden sind die Fälle, in denen die Erstellung einer Rechnung zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist, und die Fälle, in denen verpflichtend mit einer E-Rechnung abzurechnen ist. Nicht in allen Fällen, in denen eine Rechnung ausgestellt werden muss, muss dies auch eine E-Rechnung sein! Eine E-Rechnung in dem neuen strukturierten Format ist nur auszustellen, wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht (inländische B2B Umsätze). Sind der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsempfänger nicht im Inland ansässig, kann die Rechnung auch als sonstige Rechnung (auf Papier oder bei Zustimmung des Rechnungsempfängers in einem anderen elektronischen Format) ausgestellt werden.

III. Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen

Grundsätzlich ist ein Unternehmer nach wie vor zur Ausstellung einer Rechnung (E-Rechnung oder sonstige Rechnung) verpflichtet, wenn der Umsatz steuerbar und nicht nach § 4 Nr. 8–29 UStG steuerfrei ist. Durch die Neufassung von § 14 Abs. 2 UStG ist zukünftig zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung zu unterscheiden.

IV. Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung

Bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern ist gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 2 UStG nun regelmäßig eine E-Rechnung auszustellen. Umsätze zwischen inländischen Unternehmern liegen vor, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland ansässig sind. Ein Unternehmer gilt als im Inland ansässig, wenn er seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine umsatzsteuerrechtliche Betriebsstätte hat, die am Umsatz beteiligt ist.

Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten genauso für die Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG) sowie für Rechnungen, die an oder von Kleinunternehmern (§ 19 UStG) ausgestellt werden, über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG) wenn sowohl Leistender als auch Leistungsempfänger im Inland ansässig sind.

Allerdings ist im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 vorgesehen, dass Kleinunternehmer keine E-Rechnungen ausstellen müssen. Dies regelt ein neuer §34a der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV-E). Kleinunternehmer müssen jedoch E-Rechnungen empfangen und weiterverarbeiten können. Die Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2024 durch den Bundestag und Bundesrat ist noch offen. Die Neuregelung soll zum 1.1.2025 in Kraft treten.

Ebenso gilt dies für 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.

In allen übrigen Fällen bleibt das Ausstellen einer sonstigen Rechnung grundsätzlich zulässig!

V. Zulässige Formate einer E-Rechnung

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 entsprechen, ist immer zulässig.

Insbesondere Rechnungen nach dem Standard XRechnung und nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1, ausgenommen die Profile MINIMUM und BASIC-WL, stellen grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format dar.

Der in Deutschland entwickelte Standard XRechnung entspricht der Normenreihe EN 16931 und den Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UStG.

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.

Hinweis: Die Verwendung elektronischer Rechnungsformate ist nicht auf nationale Formate beschränkt, sofern diese der EN 16931 entsprechen; z. B. FatturaPA (Italien) oder Factur-X (Frankreich). Welches zulässige Format verwendet wird, ist letzten Endes jedoch eine zivilrechtliche Frage, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist.

Soweit die vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben (§§ 14, 14a) möglich ist, ermöglicht die Neuregelung aber auch die Weiternutzung bereits etablierter elektronischer Rechnungsformate (z. B. Electronic Data Interchange Verfahren, kurz: EDI); und das sogar auch über die unten genannten Übergangsfristen hinaus.

Beachte: Im Fall von Abweichungen zwischen den strukturierten Rechnungsdaten und den übrigen Informationen haben

die Daten des strukturierten Teils denen der Bilddatei Vorrang. Enthält der Bildteil abweichende Rechnungsangaben (z. B. wegen einer anderen Leistungsbeschreibung oder einem abweichenden Umsatzsteuerbetrag), können sich daraus die Rechtsfolgen des § 14c UStG (unrichtiger bzw. unberechtigter Steuerausweis) ergeben, mit der Folge, dass die Umsatzsteuer ggf. doppelt geschuldet wird.

VI. Ab wann gilt die Verpflichtung zur E-Rechnung?

Ab dem 1.1.2025 wird der Vorrang der Papierrechnung entfallen und jedes Unternehmen kann E-Rechnungen ausstellen. Bis zum 31.12.2026 dürfen jedoch weiterhin Papierrechnungen und andere sonstige Rechnungen versendet werden. Hinsichtlich des **Empfangs einer E-Rechnung gilt keine Übergangsregelung**, er ist somit vom 1.1.2025 an durch den Rechnungsempfänger zu gewährleisten.

Ab dem **1.1.2027** müssen Unternehmen mit einem **Vorjahresumsatz** von **mehr als 800.000** € E-Rechnungen (im inländischen B2B Bereich) versenden. Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz von weniger als 800.000 € dürfen noch bis zum 31.12.2027 sonstige Rechnungen (Papier, PDF etc.) ausstellen.

Ab dem 1.1.2028 müssen dann alle Unternehmen im inländischen B2B-Bereich E-Rechnungen versenden. EDI-Verfahren dürfen auch über 2028 hinaus weiter genutzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass ab dem 1.1.2028 aus der EDI-Rechnung ein Meldedatensatz gemäß dem Umsatzsteuergesetz korrekt und vollständig extrahiert werden kann.

Hinweis: Für grenzüberschreitende Umsätze gilt auch ab 2028 weiterhin keine Verpflichtung zum Ausstellen einer E-Rechnung!

VII. Besonderheiten bei E-Rechnungen

1. Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

Rechnungen, deren Gesamtbetrag **250 € nicht übersteigt** (Rechnungen über Kleinbeträge), und Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben werden, können abweichend von der Verpflichtung immer als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden (§ 33 Satz 4, § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV). Mit Zustimmung des Empfängers (§ 14 Abs. 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.

2. Umfang einer E-Rechnung

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 Abs. 15 und Abschnitt 15.2a Abs. 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).

3. Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen

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.

Hinweis: Die Übergabe der XML-Datei auf einem externen Speichermedium (z. B. USB-Stick) erfüllt nach Auffassung der Finanzverwaltung eher nicht die Voraussetzungen der Übermittlung in elektronischer Form, da diese Möglichkeit nicht explizit im o. g. BMF-Schreiben genannt wurde. Es handelt sich daher allenfalls um eine sonstige Rechnung.

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 sog. inhaltlich identisches Mehrstück erfolgt (vgl. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE).

Ab dem **1.1.2025** 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.

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.

4. Verträge als Rechnung

Besteht eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung, kann der zugrunde liegende Vertrag als ergänzende Angabe in einem in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden.

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 zugrunde liegende Vertrag als Anhang enthalten ist oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt.

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

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

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.

Zur Klarstellung: Während bei einer Endrechnung über die gesamte Leistung abgerechnet wird, erfolgt bei der Restrechnung lediglich eine Abrechnung über den noch nicht abgerechneten Teil einer Leistung.

6. Rechnungsberichtigung

Die Berichtigung einer E-Rechnung muss 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. Für Umsätze, die vor dem 1.1.2025 ausgeführt worden sind, gilt keine Verpflichtung zur Verwendung einer E-Rechnung als Berichtigungsdokument.

War der Rechnungsersteller zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, kann eine stattdessen ausgestellte sonstige Rechnung (z. B. eine durch ein Kassensystem erzeugte Rechnung) durch Ausstellen einer E-Rechnung berichtigt werden.

7. Vorsteuerabzug

Sofern eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht, erfüllt nur eine solche E-Rechnung dem Grunde nach die gesetzlichen Anforderungen der §§ 14, 14a UStG. Eine **sonstige Rechnung** erfüllt in diesen Fällen nicht die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnung. Bestand eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und wird stattdessen eine sonstige Rechnung ausgestellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung i. S. von §§ 14, 14a UStG. Folglich berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug! Daher ist dringend darauf zu achten, zukünftig im den korrekten Rechnungsformaten abzurechnen.

Hinweis: Allerdings wird allein 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 (s. o.) in Anspruch nehmen konnte.

8. Aufbewahrung

Die E-Rechnung ist so aufzubewahren, dass diese in ihrer ursprünglichen Form vorliegt und die Anforderungen an die Unveränderbarkeit[2] 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.

VIII. Potenziale und Ausblick

Die Einführung der E-Rechnung ist nicht nur eine gesetzliche Anforderung, sondern bietet auch zahlreiche Vorteile.

So können Rechnungen deutlich schneller erstellt und verarbeitet werden. Automatisierte Prozesse sparen Zeit und reduzieren den Arbeitsaufwand. All dies steigert die Effizienz. Darüber hinaus können Kosten für Papier, Druck und Porto reduziert werden. Außerdem minimieren automatisierte Prozesse die Fehlerquote. Manuelle Eingabefehler werden vermieden, was die Genauigkeit der Daten erhöht. Des Weiteren kann auch die Sicherheit und Transparenz der Daten erhöht werden.

Zu guter Letzt können digitale Dokumente wie E-Rechnungen automatisch und platzsparend archiviert werden. Sie bleiben dauerhaft gut lesbar und Änderungen werden protokolliert.

Folglich kann die Einführung der E-Rechnung auch als notwendiger Treiber der Digitalisierung angesehen werden und forciert auch die Umsetzung des sog. papierlosen Büros.

Perspektivisch sollen dem Vernehmen nach die Daten der E-Rechnungen auch über die Server der Finanzverwaltung übermittelt werden, so wie es beispielsweise in Italien ansatzweise heute schon der Fall ist. Die dazu erforderlichen Rechtsgrundlagen und technischen Voraussetzungen sind in Deutschland jedoch noch nicht geschaffen. Durch diese Maßnahmen erhielte die Finanzverwaltung die entsprechenden Daten und Echtzeit. Somit sind auch langfristig Umsatzsteuersonderprüfungen oder Nachschauen deutlich schneller und effizienter in der Lage, die jeweiligen Daten auszuwerten und Feststellungen zu treffen.

Mit besten Grüßen

Thomas Klitzke
Steuerberater

Stand 17.02.2025

[2] Weitere Einzelheiten hierzu: BMF-Schreiben v. 28.11.2019, BStBl 2019 I S. 1269, Rz. 131 und 133.