

E-RECHNUNGSPFLICHT

WORAUF UNTERNEHMEN VORBEREITET SEIN SOLLTEN!

MANDANTEN-INFO NR. 201.1 | 11 | 2024

INHALT

1. Vorbemerkung/Einleitung
2. Darstellung der bisherigen Abrechnungspraxis
3. Künftige Ausgestaltung der Abrechnungspraxis
 - 3.1 Umfang der Änderungen
 - 3.2 Notwendigkeit eines strukturierten Formats
 - 3.3 Zeitliche Perspektiven
 - 3.4 Sanktionen bei Nichterfüllung
4. Praktische Handlungsfragen
 - 4.1 Programm zur Erstellung und Verarbeitung einer E-Rechnung
 - 4.2 Potenzielle Problematik des Rechnungsempfängers bei der Verwendung sonstiger Rechnungen
5. Fazit

1. VORBEMERKUNG/EINLEITUNG

Es gibt wohl kaum ein prägenderes Dokument im allgemeinen Geschäftsleben als die Rechnung. Um eine Bezahlung für eine von ihm erbrachte Leistung zu erhalten, erstellt der Unternehmer im Regelfall eine Rechnung. Bezieht er von anderen Unternehmern eine Leistung, erhält er wiederum im Regelfall eine Rechnung. Der Gesetzgeber, der die Bedeutung dieses Dokuments verstand, knüpfte – nicht überraschend – diverse Voraussetzungen und Rechtsfolgen an dieses Dokument. Im Steuerrecht beschäftigt sich eine ganze Reihe von Gesetzen mit diesem Dokument – nicht zuletzt auch das Umsatzsteuergesetz (UStG).

Im Zuge der Digitalisierung führten findige Unternehmer neue Möglichkeiten ein, um den Rechnungsstellungsprozess in der Praxis zu optimieren. Gesetzgeber und Finanzverwaltung schafften nach und nach hierzu gesetzliche Grundlagen sowie klarstellende Erläuterungen.

Das im März 2024 beschlossene Wachstumschancengesetz etabliert für die Zukunft die sog. elektronische Rechnung (E-Rechnung), die die derzeitige Abrechnungspraxis für B2B-Leistungen künftig radikal verändern dürfte.

Die künftige Ausgestaltung der Rechnung im B2B-Bereich als E-Rechnung kann für manche Steuerpflichtige wesentliche Erleichterungen der Zahlungsprozesse mit sich bringen. Für viele werden die neuen Anforderungen und Prozesse allerdings zunächst

eine Erschwernis darstellen. Bei Nichteinhaltung der gesetzlichen Anforderungen droht insb. die Versagung des Vorsteuerabzugs auf der Rechnungsempfängerseite. Vertraut der Rechnungsempfänger auf eine Ausnahme von der Verpflichtung der Ausstellung einer E-Rechnung im Einzelfall, deren Voraussetzungen allerdings nicht gegeben sind, muss dieser unter bestimmten Umständen die Versagung des Vorsteuerabzugs befürchten. Daher empfiehlt es sich, sowohl für den Rechnungsaussteller als auch – insb. – für den Rechnungsempfänger, frühzeitig einen steuerlichen Berater hinzuzuziehen, um von Beginn an reibungslose gesetzeskonforme Prozesse aufzusetzen.

2. DARSTELLUNG DER BISHERIGEN ABRECHNUNGSPRAXIS

Bis heute ist die „traditionelle“ Rechnungsstellung, das Schreiben der Rechnung und Versenden an den jeweiligen Geschäftspartner per Post, gängige Praxis. Der Empfänger erhält das Rechnungsdokument seitens des Ausstellers, zahlt den Rechnungsbetrag und legt die Rechnung in seinen Dokumenten ab. Er nutzt die Rechnung, um aus dieser Vorsteuer zu ziehen, und belegt damit die jeweilige Betriebsausgabe.

Im Zuge der aufkommenden Digitalisierung versandte eine zunehmende Anzahl von Unternehmen ihre Rechnungen in einem digitalen Format, allen voran als PDF-Datei in einer E-Mail als Anhang. Analog zu einer physischen Rechnung nahmen die Rechnungsempfänger den Vorsteuer- und Betriebsausgabenabzug aus dem digitalen Format in Anspruch.

Besonders digitalisierungsaffine Unternehmen nutzten das sog. Electronic Data Interchange (EDI)-Format, infolgedessen in Form eines strukturierten Formats abgerechnet wird und eine automatisierte Verarbeitung der Rechnung gewährleistet wird.

3. KÜNFTIGE AUSGESTALTUNG DER ABRECHNUNGSPRAXIS

Diese bisherige Abrechnungspraxis wird sich durch die E-Rechnung künftig signifikant ändern.

Bereits diverse Staaten innerhalb der EU wie Italien, Frankreich oder Polen haben die E-Rechnung im Rahmen von B2B-Umsätzen

bereits verpflichtend eingeführt oder arbeiten derzeit an einer entsprechenden Einführung.

Durch die künftige Verwendung der E-Rechnung sollen eine vereinfachte Rechnungsstellung, verkürzte Durchlaufzeiten für eine schnellere Bearbeitung, Einsparpotenziale im Rechnungsversand durch Wegfall von Portokosten sowie die Schonung der Umwelt durch weniger Papierverbrauch und den Wegfall von Transportwegen, aber auch das Erschweren von Geldwäsche erreicht werden. Des Weiteren soll die Verwendung der E-Rechnung Bürokratie abbauen, Prozesse vereinfachen und bisher im Rahmen der manuellen Rechnungserstellung vorkommende Fehler vermeiden.

3.1 Umfang der Änderungen

Die Anforderungen an eine Rechnung werden in § 14 UStG dargestellt. Dieser wird so umgestellt, dass es in der Zukunft zwei Arten von Rechnungen geben wird:

- Die E-Rechnung: Deren Ausstellung wird künftig erforderlich bei Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen zwischen zwei Unternehmern, wenn beide im Inland ansässig sind und der Umsatz nicht von der Umsatzsteuer befreit ist. Sie muss zwingend in einem strukturierten Format ausgestellt werden, das eine elektronische Verarbeitung erlaubt (siehe 3.2 ff.).
- Die sonstige Rechnung: Alle anderen Umsätze, also Lieferungen bzw. sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, umsatzsteuerfreie Umsätze oder B2B-Umsätze, bei denen einer der beiden Unternehmer im Ausland ansässig ist, können wie gehabt ohne besondere Formatvorschriften abgerechnet werden. Die diesbezüglichen Rechnungen werden als sonstige Rechnung bezeichnet. Sie umfasst alle Rechnungsformate, die keine E-Rechnungen sind.

Kleinbetragsrechnungen unter 250 € können weiterhin unbeschränkt als sonstige Rechnungen ausgestellt werden. Diese Verpflichtung zur Nutzung von E-Rechnungen ist sehr weitreichend. So wird u. a. auch für Barkäufe eine E-Rechnung verpflichtend, soweit der jeweilige Rechnungsbetrag 250 € überschreitet. Das Bundesfinanzministerium regt an dieser Stelle an, ggf. zunächst eine sonstige Rechnung auszustellen und im zweiten Schritt nach Anfrage einer E-Mail-Adresse eine E-Rechnung auszustellen.

3.2 Notwendigkeit eines strukturierten Formats

Rechnungen in digitalem PDF- oder JPEG-Format sind keine E-Rechnungen, sondern „lediglich“ sonstige Rechnungen, da sie kein strukturiertes Format aufweisen.

Bei einem strukturierten Format handelt es sich um eine Rechnung, die von Computern gelesen und automatisiert weiterverarbeitet (insb. bezahlt) werden können, aber von Menschen nur nach einer Konvertierung gelesen werden können. Zusätzlich muss das jeweilige Format eine bestimmte von der Europäischen Kommission geforderte Syntax aufweisen.

Seitens der Europäischen Kommission wird das sog. XML (Extensible Markup Language)-Format präferiert. Nachfolgend eine Beispiel-XML-Rechnung:

```

<ram:SpecifiedTradeProduct>
  <ram:Name>Beispielprodukt</ram:Name>
  <ram:Description/>
</ram:SpecifiedTradeProduct>
<ram:SpecifiedLineTradeAgreement>
  <ram:GrossPriceProductTradePrice>
    <ram:ChargeAmount>102</ram:ChargeAmount>
  </ram:GrossPriceProductTradePrice>
  <ram:NetPriceProductTradePrice>
    <ram:ChargeAmount>20</ram:ChargeAmount>
  </ram:NetPriceProductTradePrice>
</ram:SpecifiedLineTradeAgreement>
<ram:SpecifiedLineTradeDelivery>
  <ram:BilledQuantity unitCode="H87">1.0</ram:BilledQuantity>
</ram:SpecifiedLineTradeDelivery>
<ram:SpecifiedLineTradeSettlement>
  <ram:ApplicableTradeTax>
    <ram:TypeCode>VAT</ram:TypeCode>
    <ram:CategoryCode>S</ram:CategoryCode>
    <ram:RateApplicablePercent>19.0</ram:RateApplicablePercent>
  </ram:ApplicableTradeTax>
  <ram:SpecifiedTradeSettlementLineMonetarySummation>
    <ram:LineTotalAmount>102.0</ram:LineTotalAmount>
  </ram:SpecifiedTradeSettlementLineMonetarySummation>
</ram:SpecifiedLineTradeSettlement>
</ram:IncludedSupplyChainTradeLineItem>
<ram:ApplicableHeaderTradeAgreement>
  <ram:BuyerReference>123-1234512345-12</ram:BuyerReference>
  <ram:SellerTradeParty>
    <ram:Name>Mathilde Musterfrau</ram:Name>
    <ram:PostalTradeAddress>
      <ram:PostcodeCode>12345</ram:PostcodeCode>
      <ram:LineOne>Musterstraße 1</ram:LineOne>
      <ram:CityName>Berlin</ram:CityName>
      <ram:CountryID>DE</ram:CountryID>
    </ram:PostalTradeAddress>
  </ram:SellerTradeParty>
</ram:ApplicableHeaderTradeAgreement>
  
```

Schaubild 1: Auszug aus einer Muster-XML-Datei – Eigendarstellung

XML-Dateien sind mit bloßem menschlichen Auge nur mit einiger Übung zu lesen. Um diesem Umstand zu begegnen, wurde in Zusammenarbeit diverser Verbände, Ministerien und Unternehmen das sog. ZUGFeRD (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschlands)-Format in der Version 2.2 entwickelt. Hierbei wird eine Rechnung im PDF/A3-Format (de facto eine PDF-Datei in nicht veränderbarer Form) mit einer XML-Datei kombiniert.

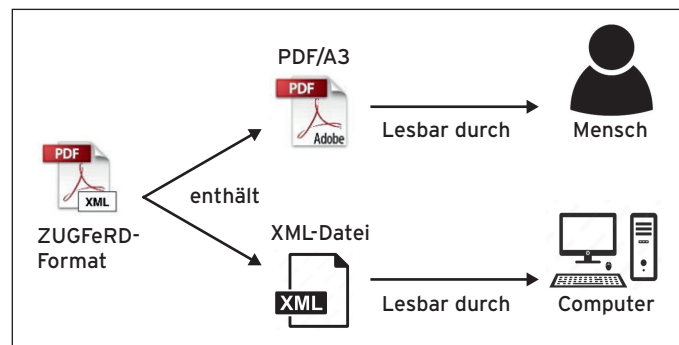


Schaubild 2: Überblick über die ZUGFeRD-Datei – Eigendarstellung

Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Rechnung sowohl für Menschen als auch für IT-Systeme lesbar ist und auf diese Weise der Vorgabe eines strukturierten Formats Rechnung getragen wird – bei gleichzeitiger „normaler“ Lesbarkeit durch den Rechnungsempfänger. Die XML-Datei kann von dem IT-System des Rechnungsempfängers automatisiert weiterverarbeitet werden. Anhand der PDF/A3-Datei kann der Rechnungsempfänger den Inhalt der Rechnung einsehen.

Neben dem XML-Format bestehen eine ganze Reihe von Formaten – zumeist regionale Rechnungsvarianten, die die nötige Syntax erfüllen, z. B. das französische hybride Format Factur X oder das finnische Rechnungsformat Finvoice.

Bei dem bereits derzeit häufig verwendeten EDI-Format handelt es sich ebenfalls um ein strukturiertes Format. Es lässt die automatisierte Weiterverarbeitung zu. Das EDI-Format weist eigentlich nicht die erforderliche Syntax auf, kann aber dennoch als E-Rechnung gelten, soweit sie mit Formaten in der erforderlichen Syntax interoperabel ist, d.h., dass deren umsatzsteuerrechtlich geforderte Informationen ohne Informationsverlust weiterverarbeitet werden können. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass sich beide Vertragspartner hinsichtlich der Verwendung dieses Formats einig sind.

Das Gleiche gilt für andere strukturierte Rechnungsformate, die nicht die erforderliche Syntax aufweisen. Prominentestes Beispiel ist eine Rechnung im sogenannten JavaScript Object Notation (JSON)-Format.

Künftig empfiehlt es sich, bereits bei der Formulierung des jeweiligen Vertrags, das anzuwendende Rechnungsformat zu regeln.

Jedes Unternehmen wird sich im Zuge der Umstellung (u.U. auch gemeinsam mit dessen Geschäftspartnern/Zulieferern/Kunden) die Frage stellen müssen, wie künftig die Prozesse gestaltet werden sollen. Aus diesem Grund ist eine frühzeitige Abstimmung empfehlenswert, um proaktiv eine optimale Lösung und ein effizientes System zu entwickeln.

3.3 Zeitliche Perspektiven

Grundsätzlich ist die E-Rechnung für B2B-Umsätze im Inland bereits ab dem 01.01.2025 zu nutzen. Allerdings können

- bis zum **31.12.2026** ausgeführte Umsätze in Form von Papierrechnungen und vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers in Form von elektronischen Rechnungen ohne strukturiertes Format abgerechnet werden und
- bis zum **31.12.2027** ausgeführte Umsätze in Form von Papierrechnungen und vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers in Form von elektronischen Rechnungen ohne strukturiertes Format abgerechnet werden, wenn der **Gesamtumsatz des Rechnungsausstellers** im vorangegangenen Kalenderjahr **nicht mehr als 800.000 € betragen** hat.
- Steuerpflichtige, die für ihre B2B-Umsätze im Inland das EDI-Verfahren anwenden, können dies ebenfalls in jedem Fall bis zum **31.12.2027** nutzen, selbst wenn es nicht interoperabel wäre und somit nicht als E-Rechnung gelten würde (s.o.).

Für die zweite Variante sollte mit dem jeweiligen Steuerberater abgestimmt werden, ob diese Voraussetzung definitiv vorliegt.

Die obig dargestellten Übergangsregelungen und die damit einhergehenden Wahlrechte gelten indes nur für den Rechnungsaussteller. Entscheidet sich dieser dafür, eine elektronische Rechnung mit strukturiertem Format zu verwenden, ist der Rechnungsempfänger gezwungen, die dafür notwendige Infrastruktur bereit zu halten, um die E-Rechnung empfangen zu können.

Der Rechnungsempfänger wird die Einrichtung einer solchen Infrastruktur ab dem 01.01.2025 grundsätzlich nur sinnvoll vermeiden können, wenn er mit seinen Geschäftspartnern auf der Rechnungsausstellerseite die Verwendung von Rechnungen ohne strukturiertes Format vereinbart.

3.4 Sanktionen bei Nichterfüllung

Die Nichtverwendung einer E-Rechnung birgt sowohl für den Rechnungsaussteller als auch für den Rechnungsempfänger Risiken.

Wird entgegen der gesetzlichen Verpflichtung keine E-Rechnung genutzt, verfügt der Rechnungsempfänger grundsätzlich über keine ordnungsgemäße Rechnung, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigt. Macht der Rechnungsempfänger die Vorsteuer im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerklärungen geltend, besteht das Risiko, dass ihm der Vorsteuerabzug z.B. im Rahmen einer Umsatzsteueraußenprüfung versagt wird und zusätzlich u.U. Nachzahlungszinsen anfallen.

Stellt der Rechnungsempfänger ab dem 01.01.2025 keine Infrastruktur zum Empfang von Rechnungen mit strukturiertem Format her, verfügt dieser praktisch über keine Möglichkeit, die Rechnung ordentlich zu sichten und zu verarbeiten, sodass insofern die Möglichkeit der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eingeschränkt wird.

Der Rechnungsaussteller wiederum begeht bei strenger Auslegung des Umsatzsteuergesetzes eine Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € geahndet UStG werden kann, wenn er eine unrichtige Rechnung ausstellt, d.h., insb. auch dann, wenn er entgegen einer bestehenden Verpflichtung anstelle einer E-Rechnung eine sonstige Rechnung ausstellt.

4. PRAKTISCHE HANDLUNGSFRAGEN

Da für den Großteil der Steuerpflichtigen die E-Rechnung erst ab 2027 praktische Relevanz hat, werden sich einige praktischen Handlungsfragen erst im Laufe der Zeit zeigen. Diverse praktische Handlungsfragen/Problemfelder lassen sich bereits jetzt herausarbeiten.

4.1 Programm zur Erstellung und Verarbeitung einer E-Rechnung

Zur Erstellung und zur Verarbeitung einer E-Rechnung ist kein spezielles Programm nötig. Es bestehen vielmehr eine Reihe von Möglichkeiten, um E-Rechnungen zu erstellen bzw. zu verarbeiten.

Insbesondere für größere Unternehmen ist die Etablierung eines Enterprise Resource Planning-Systems (ERP-System) empfehlenswert, da hierdurch die E-Rechnung in ein ganzheitliches System eingegliedert werden kann.

Alternativ kann zur Erstellung von E-Rechnungen auch auf externe Dienstleister zurückgegriffen werden.

Weiterhin ist denkbar, dass seitens der Bundesregierung Applikationen zur Erstellung/Verarbeitung von E-Rechnungen zur Verfügung gestellt werden. Derartige tatsächliche Bestrebungen sind allerdings noch nicht bekannt.

Bei der Auswahl der Vorgehensweise sollte mitberücksichtigt werden, dass es sich bei der Rechnung – auch bei der E-Rechnung – um ein sensibles Dokument handelt, das als Buchungsbeleg insb. ebenso für die Buchhaltung große Bedeutung hat:

- Werden Rechnungen digital aufbewahrt (was bei XML-Dateien wohl stets der Fall sein wird), ist darauf zu achten, dass sich der jeweilige Datenträger/Server entweder in einem Mitgliedstaat der EU befindet oder dass ein Antrag auf teilweise Verlagerung der Buchführung gestellt wird, sollte sich der Datenträger/Server in einem Drittstaat befinden.
- Darüber hinaus muss in der Handhabung von E-Rechnungen gewährleistet sein, dass eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist, ohne dass diese nachvollzogen werden kann. Im

E-Rechnungspflicht: Worauf Unternehmen vorbereitet sein sollten!

Fälle von hybriden Rechnungen (ZUGFeRD-Format) gilt diese Maßgabe für den strukturierten Teil.

Ein Verstoß gegen diese Formvorschriften kann zu Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen führen. Aus diesem Grund ist es empfehlenswert, proaktiv ein System zu erarbeiten, das einerseits die Erstellung und Verarbeitung von E-Rechnungen ermöglicht und andererseits den Formvorschriften der Abgabenordnung genügt.

4.2 Potenzielle Problematik des Rechnungsempfängers bei der Verwendung sonstiger Rechnungen

In zwei Fällen ist die Verwendung von Papierrechnungen bzw. Rechnungen ohne strukturiertes Format bei B2B-Umsätzen auch nach dem 01.01.2027 zulässig:

- bei Kleinbetragsrechnungen unter 250 € und
- wenn der Gesamtumsatz des Rechnungsausstellers im Kalenderjahr 2026 nicht mehr als 800.000 € betragen hat (gilt für bis zum 31.12.2027 ausgeführte Umsätze), sofern der Rechnungsempfänger zustimmt.

Bei näherer Betrachtung sind diese beiden Ausnahmeregelungen nicht immer unproblematisch:

- Bei der ersten Variante könnten manche Unternehmen ggf. versuchen, objektiv zusammenhängende Leistungen, bei denen die Gegenleistung 250 € insg. übersteigt, in separaten Rechnungen abzurechnen, um die Notwendigkeit der Ausstellung einer E-Rechnung zu vermeiden. Da in einem solchen Fall alleiniger Zweck der Ausstellung mehrerer Rechnungen die Vermeidung der Notwendigkeit der Nutzung einer E-Rechnung ist, erscheint es naheliegend, dass die Finanzverwaltung diesen Fall als steuerlichen Gestaltungsmissbrauch werten würde, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen verneinen und stattdessen eine Ausstellung in Form einer E-Rechnung fordern würde.
- Im Falle der zweiten Variante ist es für den Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich nachzuprüfen, ob der Gesamtumsatz des Rechnungsausstellers tatsächlich nicht mehr als 800.000 € betragen hat.

Der Rechnungsempfänger macht aus der jeweiligen empfangenen Rechnung den Vorsteuerabzug geltend und vertraut insoweit auf die Richtigkeit der Rechnung.

Dadurch trägt er allerdings das Risiko, wenn eine empfangene Leistung unter Rückgriff auf die beiden o.g. Ausnahmen durch den Rechnungsaussteller in Form einer sonstigen Rechnung abgerechnet wurde, aber die Abrechnung in Form einer E-Rechnung geboten gewesen wäre. Für diese Fälle gewährt das BMF einen Vertrauensschutz. Sollten dem Rechnungsempfänger keine anderweitigen Informationen vorliegen, kann er auf die Richtigkeit der ausgestellten sonstigen Rechnung vertrauen. Zwar muss der Rechnungsempfänger über die Sorgfaltspflichten eines ordnungsgemäßen Kaufmanns hinaus keine Recherchen anstellen, allerdings gilt dieser Vertrauensschutz nicht, wenn der Rechnungsempfänger aufgrund von ihm vorliegenden Fakten wie z. B. der allgemeinen Größe des Rechnungsempfängers annehmen muss, dass die Umsatzgrenze von 800.000 € überschritten wurde.

Für nach dem 31.12.2026 auszuführende Umsätze empfiehlt sich die gründliche Prüfung von erhaltenen Rechnungen im B2B-Bereich, die nicht als E-Rechnung ausgestellt werden.

Wird bei objektiver Betrachtung eine zusammenhängende Leistung in mehreren Rechnungen abgerechnet, ist es für den Rechnungsempfänger empfehlenswert, auf die Ausstellung einer E-Rechnung zu bestehen.

Sollte der Rechnungsaussteller bei objektiver Betrachtungsweise im Falle der Inanspruchnahme der Übergangsregelung bis zum 31.12.2027 800.000 € im Kalenderjahr überschreiten, ist es anzuraten, der Ausstellung einer sonstigen Rechnung tatsächlich nicht zuzustimmen, sondern auf der Ausstellung einer E-Rechnung zu beharren.

5. FAZIT

Mit der Verpflichtung zur künftigen Verwendung einer E-Rechnung im B2B-Bereich hat der Gesetzgeber für die Steuerpflichtigen umfassende Verpflichtungen beschlossen. Da von der Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung die Berechtigung zum Vorsteuerabzug abhängt, hat der einzelne Steuerpflichtige keine sinnvolle Möglichkeit, sich der E-Rechnung zu verschließen.

Dem sich ergebenden Etablierungsaufwand der E-Rechnung stehen indes bestimmte Vorteile wie Verringerung von Verwaltungsaufwand sowie Prozessautomatisierung gegenüber. Als ein praktisches Format ist das ZUGFeRD-Format in der Version 2.2 anzusehen, das die Rechnung neben dem obligatorischen XML-Format auch als lesbares PDF/A3-Format darstellt.

In einem ersten Schritt ist das Aufsetzen eines entsprechenden Systems erforderlich, um E-Rechnungen erstellen/verarbeiten zu können. Zwar bestehen Übergangsregelungen bis zum 31.12.2026 bzw. bis zum 31.12.2027, doch gelten diese Übergangsregelungen insbesondere nicht für den Erhalt von E-Rechnungen.

Um die Komplexität der E-Rechnung zu bewältigen, empfiehlt sich ein proaktives Vorgehen und insb. die enge Abstimmung mit dem jeweiligen steuerlichen Berater.