

Die E-Rechnung: Befreiungen und Übergangsregelungen

Erläuterungen und Hinweise zum finalen BMF-Schreiben vom 15.10.2024 (Teil 2)

Dirk J. Lamprecht*

Ab dem 1.1.2025 besteht für den Leistungsempfänger als Unternehmer i. S. des § 2 UStG die grundsätzliche Pflicht zur E-Rechnungsannahme im inländischen B2B-Bereich. Für den Rechnungsversand wurden Befreiungs- und Übergangsregelungen geschaffen. Der Beitrag zeigt u. a. ausführlich den zeitlichen Anwendungsbereich auf und geht auf die Herausforderungen der Rechnungsberichtigung ein. Besonders praktisch: eine Übersicht zu den Übergangsregelungen.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Zeitliche Anwendung

Die grundsätzliche E-Rechnungspflicht bezieht sich nach dem BMF-Schreiben vom 15.10.2024¹ auf inländische B2B-Umsätze, die nach dem 31.12.2024 ausgeführt werden und deren Rechnungsstellung nach diesem Datum erfolgt.

1. Rechtslage bis 31.12.2024

Für Leistungen, die bis zum 31.12.2024 erbracht werden, können neben den beleghaften Rechnungen in Papierform auch elektronische Rechnungen ausgestellt und übermittelt werden, jedoch mit Zustimmung des Empfängers.² Diese elektronischen Rechnungen müssen (noch nicht) der Norm EN 16931³ entsprechen. Als elektronische Rechnung gelten damit Rechnungen für bis zum 31.12.2024 ausgeführte Umsätze, die in einem elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden, die nicht dieser Norm entsprechen, z. B. eine Rechnung im PDF-Format oder eine E-Mail mit den Rechnungspflichtangaben. Die in einem der Norm EN 16931 abweichenden Format übermittelten Rechnungen unterliegen den Übergangsregelungen und werden ab dem 1.1.2025 als „sonstige Rechnungen“ bezeichnet.

E-Rechnung bis Ende 2024 nur mit Zustimmung des Empfängers

2. Rechtslage ab 1.1.2025

Der Begriff E-Rechnung (elektronische Rechnung) ist nur dann erfüllt, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (§ 14 Abs. 1 Satz 3 UStG). Der Standard XRechnung entspricht auch der Normenreihe EN 16931. Das ursprüngliche ZUGFeRD-Format⁴ entsprach nicht den Vorga-

E-Rechnung muss Norm entsprechen

* Dirk J. Lamprecht ist Leiter FB Steuern einer Göttinger Anwalts- und Steuerkanzlei, Dozent und Prüfer im Rahmen der IHK-Prüfung zum/zur Bilanzbuchhalter/-in.

1 BMF, Schreiben v. 15.10.2024 - III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007, BStBl 2024 I S. 1320 NWB KAAAJ-68891.

2 Vgl. § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG i. d. F. bis 31.12.2024.

3 Comité Européen de Normalisation, Europäisches Komitee für Normung.

ben der Normenreihe EN 16931, ist jedoch ab der Version 2.0.1 in der Lage, die Anforderungen an eine E-Rechnung zu erfüllen.

Bei einem hybriden Format (z. B. ZUGFeRD) geht im Falle einer Abweichung zwischen elektronischer Information und dem für das menschliche Auge lesbaren Bildteil der Datensatz vor. Lesbarkeit bedeutet im Rahmen der Einführung der obligatorischen E-Rechnung, dass die Datei maschinenlesbar sein muss. Bei einem hybriden Format bilden die im XML-Format vorliegenden Rechnungsdaten somit den führenden Teil.

Bei Abweichung zwischen elektronischer Information und Bildteil geht Datensatz vor

Praxishinweis:

Aus diesem Umstand heraus ist damit die zusätzliche Erstellung eines menschenlesbaren Dokuments nicht erforderlich, jedoch erlaubt.

Hinweis: Bei dem Begriff ZUGFeRD handelt es sich um ein einheitliches Datenformat für elektronische Rechnungen. Das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) hat das Datenmodell am 14.11.2012 in der Version 0.5 vorgestellt, die finale Version 1.0 stammt vom 25.6.2014. Das Rechnungsformat haben Vertreter aus Politik, Softwareindustrie, Wirtschaft und Verbänden entwickelt. Das Format entspricht internationalen Standards und kann damit auch im grenzüberschreitenden europäischen und internationalen Rechnungverkehr angewendet werden. ZUGFeRD basiert auf dem semantischen Datenmodell von UN/CEFACT, der ISO-Norm 19005-3:2012 (PDF/A-3). Bei den PDF/A-Formaten handelt es sich um Langzeit-Archivierungsformate.

II. Befreiungen von der E-Rechnungspflicht

1. Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

Rechnungen i. S. des § 33 UStDV, deren Gesamtbetrag 250 € nicht übersteigt (sogenannte Rechnungen über Kleinbeträge), und Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben werden, können immer als sonstige Rechnung ausgestellt und übermittelt werden (§§ 33 Satz 4, 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV).⁵ Mit Zustimmung des Empfängers, die keiner besonderen Form bedarf und auch konkludent erfolgen kann, können diese jedoch auch als E-Rechnung ausgestellt und übermittelt werden.

Kleinbetragsrechnungen können, müssen jedoch nicht als E-Rechnung erfolgen

Die Vereinfachung nach § 33 Satz 4 UStDV stellt auf den Gesamtbetrag der Rechnung ab und kann daher nicht allein durch die mehrfache Rechnungsstellung als Kleinbetragsrechnungen zur Anwendung kommen.⁶ Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 250 €, ist eine E-Rechnung auszustellen,⁷ auch wenn der Bruttobetrag des der Pflicht zur Erteilung einer E-Rechnung unterliegenden Anteils der abgerechneten Leistungen weniger als 250 € beträgt (z. B. bei auch mit abgerechneten bestimmten steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen).

S. 1069

4 Zu beachten ist, dass die sogenannten Profile „MINIMUM“ und „BASIC WL“ nicht der CEN-Norm EN 16931 entsprechen und daher nicht als E-Rechnung anerkannt sind. Vgl. i. E. Lamprecht, Die E-Rechnung: Umsetzung mit dem ZUGFeRD-Standard, BBK 15/2024 S. 683 NWB TAAAJ-72007.

5 Damit abweichend von der Verpflichtung in § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 2 UStG.

6 Somit darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang umsatzsteuerrechtlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden; vgl. BFH, Urteil v. 14.2.2019 - V R 22/17, BStBl 2019 II S. 350 NWB RAAAH-11890; vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

7 Zu beachten sind jedoch die Übergangsregelungen.

Praxishinweis:

Die Problematik der E-Rechnungsstellung wird grundsätzlich im Jahr 2027 bedeutsam. Wird bspw. bei einem Barverkauf im Baumarkt die gekaufte Ware durch das Kassensystem erfasst und stellt sich im Anschluss heraus, dass der Gesamtbetrag 250 € übersteigt, so ist der Leistende Unternehmer (Baumarkt) zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, sofern der Leistungsempfänger sich als Unternehmer zeigt.

Probleme beim Barverkauf ab 2027

2. Möglichkeit 1 der Rechnungsstellung

Der Leistende Unternehmer gibt eine Kundenkarte aus, die den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Karteninhabers gespeichert hat und zusätzlich eine für die Annahme der E-Rechnung hinterlegte E-Mailadresse beinhaltet.

Ausgabe von Kundenkarten

Mit der Kundenkarte werden bei der Bezahlung an der Kasse die Daten in das Kassensystem überführt und eine E-Rechnung generiert sowie an die hinterlegte E-Mailadresse gesendet. Zu beachten ist, dass bereits der dem Leistungsempfänger ausgehändigte Thermobeleg eine Rechnung ist, die im Nachhinein fehlerhaft gestellt wurde, aber sich „im Umlauf“ befindet.⁸ Daher ist mit der E-Rechnung auch die bisher (was sich erst im Nachhinein herausgestellt hat) fehlerhafte Rechnung zu berichtigen.

III. Rechnungsberichtigung

1. Anforderungen

Für eine Rechnungsberichtigung gelten nach § 31 Abs. 5 Satz 3 UStDV die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG. Somit muss die Berichtigung einer E-Rechnung ebenfalls in der für diese vorgeschriebenen Form erfolgen. Eine Übermittlung der fehlenden oder unzutreffenden Angaben (u. a. vollständiger Name und Anschrift des Leistungsempfängers) in einer anderen Form ist nicht ausreichend.⁹

Anforderungen des § 14 UStG gelten auch für E-Rechnung

War der Unternehmer zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet und wurde stattdessen eine sonstige Rechnung (z. B. auf Thermopapier) erstellt, handelt es sich nicht um eine ordnungsmäßige Rechnung. Im Ergebnis berechtigt die ausgestellte Rechnung dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Eine im Kassensystem erzeugte sonstige Rechnung, die dem Kunden als Grundlage für die Zahlung ausgehändigt wird, kann durch das Ausstellen einer ordnungsgemäßen E-Rechnung nach Abschnitt 15.2a Abs. 7 UStAE berichtigt werden. Dabei muss die E-Rechnung durch eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung zum Ausdruck bringen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt.¹⁰

Berichtigung einer sonstigen Rechnung durch ordnungsgemäße E-Rechnung

⁸ Der Leistungsempfänger benötigt einen Beleg zur Überprüfung der abgerechneten Leistung.

⁹ Die Rechnungsberichtigung wirkt u. U. auf den Zeitpunkt der Ausstellung der ursprünglichen E-Rechnung zurück, vgl. BMF, Schreiben v. 18.9.2020 - III C 2 - S 7286-a/19/10001 :001, BStBl 2020 I S. 976 NWB UAAAH-58776.

¹⁰ Die Rechnungsberichtigung wirkt unter den übrigen Voraussetzungen auf den Zeitpunkt der Ausstellung der sonstigen Rechnung zurück, auch wenn der Vorsteuerabzug aus der sonstigen Rechnung zunächst nicht möglich gewesen ist, vgl. BMF, Schreiben v. 15.10.2024 - III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007, BStBl 2024 I S. 1320, Rz. 57 NWB KAAAJ-68891.

Beispielsweise könnte die im Nachhinein erstellte E-Rechnung mit folgendem Verweis die sonstige Rechnung (im Beispiel das Thermopapier) berichtigen: „Diese Rechnung ersetzt die Rechnung vom... (Datum), Nr.“

Zu beachten ist, dass für Umsätze, die vor dem 1.1.2025 ausgeführt worden sind, die E-Rechnungspflicht nicht besteht. Daher kann eine Rechnungsberichtigung für solche Umsätze auch ohne Verwendung einer E-Rechnung erfolgen.¹¹

S. 1070

2. Möglichkeit 2 der Rechnungsstellung

Eine andere Möglichkeit ist, dass der Leistungsempfänger (Unternehmer) an der Kasse einen Thermobeleg als Grundlage für die Zahlung erhält. Dieser Beleg ist mit einem Barcode, QR-Code oder einer Internetadresse (mit spezifischen Zugangsdaten) versehen, mit deren Hilfe der Leistungsempfänger die erforderlichen Rechnungsangaben (insbesondere vollständiger Name und Anschrift mit E-Mailadresse für den Rechnungsempfang) im System des Leistenden Unternehmers ergänzen und hinterlegen kann. Er erhält dann die über das System erstellte E-Rechnung an seine E-Mailadresse. Der zuvor ausgestellte Thermobeleg wird wie o. g. berichtigt. Bei diesem Prozess ist jedoch zu beachten, dass der Kunde nur einmalig die ergänzenden Rechnungsdaten hinterlegen darf oder alternativ bei nachträglichen Änderungen – durch ihn – immer die zuvor erstellte E-Rechnung nach den o. g. Vorgaben zu berichtigen ist.

Leistungsempfänger
hinterlegt Daten selbst

IV. Übergangsregelungen (nur) für die Rechnungsausstellung

Die Vorschriften nach § 27 Abs. 38 UStG enthalten Übergangsregelungen, nach denen der Rechnungsaussteller unter bestimmten Voraussetzungen dennoch eine sonstige Rechnung ausstellen kann.

1. Übergangsregelungen bis 31.12.2026

Die Empfangsbereitschaft einer E-Rechnung im strukturierten Format ist ab dem 1.1.2025 zu gewährleisten.¹² Die **Rechnungsstellung** kann jedoch auch auf Papier oder anderem elektronischen Format (in diesem Fall jedoch bei Zustimmung des Empfängers) erfolgen. Dieses betrifft Umsätze zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2026.

Die Zustimmung kann etwa in Form einer Rahmenvereinbarung (z. B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) oder konkludent erfolgen. Konkludentes Handeln (lateinisch *concludere*, „folgern“, „einen Schluss ziehen“) bedeutet in diesem Kontext, dass z. B. der Leistende Unternehmer die Rechnung im PDF-Format übermittelt und der Leistungsempfänger durch Bezahlung der Rechnung diesem Rechnungsformat stillschweigend zustimmt.

Rahmenvereinbarung
oder konkludentes
Handeln als Zustimmung

11 Dieses gilt auch, wenn der Unternehmer die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1-3 UStG in Anspruch nimmt (bis 31.12.2026, ggf. bis 31.12.2027).

12 Vgl. BMF, Schreiben v. 15.10.2024 - III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007, BStBl 2024 I S. 1320, Rz. 40 NWB KAAAJ-68891.

Praxishinweis:

Lehnt jedoch der Leistungsempfänger in diesem Fall die Rechnungsstellung und Übermittlung im PDF-Format ab, hat er keinen (umsatzsteuerrechtlichen) Anspruch auf eine E-Rechnung und erhält u. U. eine Rechnung in Papierform – diese muss er annehmen.

2. Übergangsregelungen bis 31.12.2027

Hierbei handelt es sich um eine Verlängerung der zuvor genannten Übergangsregelung für kleinere Unternehmen. Die Rechnungsstellung kann auf Papier oder anderem elektronischen Format (in diesem Fall jedoch bei Zustimmung des Empfängers) erfolgen. Voraussetzung ist, dass der Gesamtumsatz des Rechnungsausstellers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 € betragen hat. Dies betrifft Umsätze zwischen dem 1.1.2027 und 31.12.2027.

Übergangsregelung bei Gesamtumsatz von nicht mehr als 800.000 €

Praxishinweise:

In Fällen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist auf den Umsatz des gesamten Organkreises abzustellen.

Erfolgt die Rechnungserteilung im Gutschriftsverfahren,¹³ ist auf den Gesamtumsatz des Gutschriftausstellers abzustellen.

Wird die Rechnung durch einen nicht am Leistungsaustausch beteiligten Dritten ausgestellt, ist der Gesamtumsatz des Auftraggebers maßgeblich.

S. 1071

2.1 Ermittlung des Gesamtumsatzes i. S. des § 19 UStG

Es handelt sich hierbei um den Gesamtumsatz des Kleinunternehmers nach § 19 Abs. 3 UStG (Neuregelung ab 2025: § 19 Abs. 2 UStG). Ausgangsgröße ist der steuerbare Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Somit werden bei der Ermittlung die Einfuhren aus dem Drittlandsgebiet i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und auch innergemeinschaftliche Erwerbe i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG nicht zum Gesamtumsatz gezählt. Weiterhin werden auch bestimmte steuerfreie Umsätze nicht in den Gesamtumsatz einbezogen.

Gesamtumsatz des Kleinunternehmers

	steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, berechnet nach vereinnahmten Entgelten	Berechnung
./.	steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i UStG, § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG und § 4 Nr. 11-29 UStG	
./.	steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a-h UStG, § 4 Nr. 9 Buchst. a und 10 UStG (nur, wenn diese Umsätze nicht den Hauptzweck des Unternehmens darstellen)	
=	Gesamtumsatz; bis 31.12.2024 ggf. auf einen Jahresumsatz hochgerechnet	
./.	Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Anlagenabgänge)	
=	Umsatz nach § 19 Abs. 2 UStG und maßgebliche Umsatzgrenze; bis 31.12.2024 Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG	
+	Umsatzsteuer; diese Hinzurechnung entfällt ab 1.1.2025	
=	Umsatz i. S. des § 19 Abs. 1 UStG	

¹³ Vgl. § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG.

2.2 Prüfung der Umsatzgrenze (durch den Leistungsempfänger)

Wurde eine sonstige Rechnung erstellt, obgleich der Leistende Unternehmer im Jahr 2026 den Gesamtumsatz i. S. des § 19 UStG überschritten hat, so ist grundsätzlich beim Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug nicht möglich.

Konnte jedoch der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen, dass der Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 UStG in Anspruch nehmen konnte und ist den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns nachgekommen, so ist der Vorsteuerabzug aufgrund des Vertrauensschutzes dennoch möglich. Er braucht keine weiteren Recherchen vorzunehmen. Gleichwohl sind ihm bekannte Fakten zu berücksichtigen, wie z. B. der mit diesem Rechnungsaussteller ausgeführte Vorjahresumsatz, die bekannte Unternehmensgröße des Rechnungsausstellers oder Kenntnisse aufgrund verbundener Unternehmensstrukturen.

3. Bis 31.12.2027 bei Verwendung des EDI-Verfahrens¹⁴

Bis 31.12.2027 ist umsatzunabhängig die Rechnungsausstellung via anderem elektronischen Formats (wieder bei Zustimmung des Empfängers) möglich, wenn die Rechnung mittels EDI-Verfahren übermittelt wird und dieses Format nicht den Anforderungen des E-Rechnungsformats entspricht. Dieses betrifft Umsätze zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2027.

Bis Ende 2027 sind andere elektronische Formate möglich

S. 1072

Hinweis: Das EDI-Verfahren kann auch nach dem 31.12.2027 genutzt werden, sofern die erforderlichen Daten so aus dem verwendeten Rechnungsformat vollumfänglich extrahiert werden können, dass das Ergebnis der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit ihr kompatibel ist.

Rechnungsformate, die die Anforderungen an das E-Rechnungsformat erfüllen, können auch nach Ablauf dieser Frist verwendet werden.¹⁵

V. Übersicht zu Übergangsregelungen

	ab 1.1....	2025	2026	2027	2028
E-Rechnung (ohne Zustimmung des Empfängers möglich)		Ja	Ja	Ja	Ja
belegte Rechnungen in Papierform oder elektronische Rechnungen, auch als PDF, JPG etc. (vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers)		Ja	Ja	Nein	Nein
belegte Rechnungen in Papierform oder elektronische Rechnungen, auch z. B. als PDF, JPG (vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers) sowie einem Vorjahresumsatz ≤ 800.000 €		Ja	Ja	Ja	Nein
Rechnungen im EDI-Format (vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers) ¹⁶		Ja	Ja	Ja	Ja

14 Bereits in den 1970er und 1980er Jahren wurde das EDI-Verfahren (Electronic Data Interchange) durch die Einführung der Standards EDIFACT und ANSI X12 immer häufiger in der Praxis angewendet. Das Verfahren ermöglicht es, Geschäftsdokumente, inklusive der EDI-Rechnungen, elektronisch auszutauschen und automatisch zu verarbeiten, ohne manuellen Eingriff.

15 I. S. des § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 oder 2 UStG.

16 Das EDI-Verfahren kann auch nach dem 31.12.2027 genutzt werden, sofern die erforderlichen Daten so aus dem verwendeten Rechnungsformat vollumfänglich extrahiert werden können, dass das Ergebnis der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit ihr kompatibel ist.

AUTOR



Dirk J. Lamprecht,

Leiter FB Steuern einer Göttinger Anwalts- und Steuerkanzlei. Weiterhin ist er als Dozent und Prüfer im Rahmen der IHK-Prüfung zum/zur Bilanzbuchhalter/-in sowie als Herausgeber und Autor tätig.

Überblick über bereits erschienene und geplante Beiträge der Beitragsreihe zur E-Rechnung von Dirk J. Lamprecht

- ▶ Teil 1: Die E-Rechnung: Betroffene Unternehmen, Übermittlung und Annahme (BBK 22/2024 S. 1020 NWB OAAAJ-78711)
- ▶ **Teil 2: Die E-Rechnung: Befreiungen und Übergangsregelungen (BBK 23/2024 S. 1067)**
- ▶ Teil 3: Die E-Rechnung: Umfang der Daten, Anlagen und Rechnungsprüfung und -berichtigung
- ▶ Teil 4: Die E-Rechnung: Vorsteuerabzug, Aufbewahrungsfristen und Betriebsprüfung

Fundstelle(n):

BBK 2024 Seite 1067 - 1072

NWB QAAAJ-80510