

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Frau MDgin Gerda Koszinowski  
Unterabteilungsleiterin III C  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 11.07.2024

703

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

**Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen  
zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025;  
GZ: III C 2 – S 7287-4/23/10001 :007; DOK: 2024/0530244**

Sehr geehrte Frau Koszinowski,

mit Schreiben vom 13.06.2024 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025 an die Verbände versandt. Wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Entwurf Stellung zu nehmen.

Wir begrüßen die Planungen der Finanzverwaltung, die Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 01.01.2025 mit einem entsprechenden BMF-Schreiben zu begleiten und die Verbände bereits zu einem frühen Zeitpunkt in den Prozess einzubeziehen. Vor dem Hintergrund der Förderung der digitalen Transformation und der Nutzung digitaler Technologien zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs unterstützen wir ausdrücklich das Ziel, die Einführung elektronischer Rechnungen voranzutreiben. Wesentlicher Erfolgsfaktor für dieses Vorhaben ist die Schaffung einer breiten Akzeptanz bei den betroffenen Steuerpflichtigen. Wir begrüßen es daher, dass im Entwurf des BMF-Schreibens zu einer Reihe von Fragen aus der Anwendungspraxis Stellung genommen wird, unter anderem im Hinblick auf das Recht zum Vorsteuerabzug und den Umgang mit Dauerschuldverhältnissen. Auch der Hinweis, dass die Finanzverwaltung in der von Übergangsregelungen begleiteten Einführungsphase den

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/6** zum Schreiben vom 11.07.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Transformationsprozess in angemessenem Umfang berücksichtigen will, ist erfreulich. Im Hinblick auf die Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens zur Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen, den Rechnungsformaten, dem Umfang und der Übermittlung von E-Rechnungen sowie im Bereich des Vorsteuerabzugs sehen wir teilweise Ergänzungsbedarf.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Folgenden Stellung zu einzelnen Regelungen des Entwurfs:

#### Zu Rz. 2 und 49 – Materiell-rechtlicher Gehalt einer Rechnung

**Wir regen an, den Begriff „materiell-rechtlich“ in Rz. 2 zu streichen und in den Rz. 2 und 49 auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH und EuGH zu verweisen.**

In den Rz. 2 und 49 des BMF-Entwurfsschreibens wird auf den „materiell-rechtlichen Gehalt einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne“ bzw. „die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug“ abgestellt. Es besteht die Gefahr, dass damit ein Bezug zur älteren und mittlerweile überholten Rechtsprechung des BFH hergestellt wird. Die deutsche Rechtsprechung sah ursprünglich die Rechnung als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für den Vorsteuerabzug an (siehe u.a. BFH-Urteil vom 24.08.2006, V R 16/05; vom 15.07.2004, V R 76/01; vom 16.01.2014, V R 28/13). Diese Rechtsprechung ist mittlerweile überholt (u.a. BFH-Urteil vom 15.10.2019, V R 14/18) und auch der EuGH hat vermehrt klargestellt, dass die Rechnung eine formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstellt (siehe u.a. EuGH-Urteil vom 01.03.2012, C-280/10, Polski Trawertyn, Rz. 41; vom 11.12.2014, C-590/13, Idexx Laboratories Italia, Rz. 42; vom 15.09.2016, C-518/14, Senatex, Rz. 38; vom 15.09.2016, C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos, Rz. 41; vom 15.11.2017, C-374/16, und C-375/16, Geissel und Butin, Rz. 40). Durch die Aufnahme eines Verweises auf die genannte Rechtsprechung würde klargestellt, dass nach dem Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat.

#### Zu Rz. 5 – Echtheit und Unversehrtheit

**Wir regen an, entsprechend dem bisherigen B2G-Verfahren eine Leitweg-ID einzuführen, die dem Empfänger ermöglicht, die Echtheit und Unversehrtheit der Daten leichter zu dokumentieren.**

Entsprechend der Ausführungen in Rz. 5 des Entwurfs müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein. Die Einführung einer Leitweg-ID entsprechend dem bisherigen

**Seite 3/6** zum Schreiben vom 11.07.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

B2G-Verfahren würde sicherstellen, dass Steuerpflichtige die Transaktionen einfacher im Rahmen einer Verfahrensdokumentation – inklusiver zuverlässiger Prüfpfade – festhalten könnten. Ersatzweise regen wir an, einen Hinweis auf § 14 Abs. 3 Satz 4 f. UStG aufzunehmen, wonach das Vorhandensein eines angemessenen und wirksamen innerbetrieblichen Kontrollverfahrens zur Prüfung der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts elektronischer Rechnungen zugelassen und ausreichend ist.

#### Zu Rz. 11 – Ansässigkeit

**Wir regen an, eine klarstellende Regelung zur Bestimmung, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte am Umsatz beteiligt war, aufzunehmen.**

Im Einzelfall kann der Leistungsempfänger nicht zweifelsfrei erkennen, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte des Leistenden an dem jeweiligen Umsatz beteiligt war. Wir regen daher an, Verweisungen auf die Ausführungen zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte in den §§ 3a und 13b UStG aufzunehmen. Zudem könnte die Rechtsunsicherheit auch verringert werden, indem die Beteiligung einer deutschen Betriebsstätte angenommen wird, sofern deren inländische USt-ID-Nr. verwendet wird.

#### Zu Rz. 24 und 25 – Rechnung nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 in einem rein strukturierten elektronischen Format – Rechnungsformate

**Wir regen an, einen Hinweis aufzunehmen, welche nationalen Anpassungen bei der Entwicklung des Standards XRechnung konkret vorgenommen wurden.**

Nach den Ausführungen im BMF-Entwurfsschreiben berücksichtigt der Standard XRechnung nationale Besonderheiten und stellt eine anerkannte nationale Umsetzung der Norm EN 16931 dar. Wir regen an, die berücksichtigten nationalen Besonderheit konkret zu benennen.

#### Zu Rz. 28 – Abweichende Rechnungsangaben im Bildteil

**Wir regen an, klarzustellen, ob sich aus den Ausführungen eine Prüfungspflicht hinsichtlich etwaiger Abweichungen zwischen Bildteil und den strukturierten Rechnungsdaten ergibt.**

Nach den Ausführungen in Rz. 28 stellt der Bildteil einer hybriden Rechnung ggf. eine weitere (sonstige) Rechnung dar, sofern diese abweichende Rechnungsangaben zum (führenden) strukturierten Teil der Rechnung enthält. In diesem Fall sind entsprechend der Ausführungen die Voraussetzungen des § 14c UStG zu prüfen. Wir regen an, klarzustellen, ob sich daraus eine grundsätzliche

**Seite 4/6** zum Schreiben vom 11.07.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Prüfungspflicht im Hinblick auf etwaige Abweichungen zwischen Bildteil und strukturiertem Teil der Rechnung ergibt.

#### Zu Rz. 31 – Umfang einer E-Rechnung – Anhänge

**Wir regen an, klarzustellen, dass ein in die E-Rechnung integrierter Anhang nicht in einem strukturierten Format aufgenommen werden muss, sondern auch in einem sonstigen, nicht strukturierten Format beigefügt werden kann.**

Nach den Ausführungen in Rz. 31 besteht die Möglichkeit, ergänzende Angaben zur Rechnung in einem in die E-Rechnung integrierten Anhang aufzunehmen. Klarstellend sollte hier aufgenommen werden, dass der Anhang auch in einem sonstigen, nicht strukturierten Format beigefügt werden kann. Außerdem regen wir an, zu verdeutlichen, dass die Bezugnahme auf die Leistungsbeschreibung nur als ein Beispiel zu verstehen ist. Ergänzende Angaben sind auch in Zusammenhang mit dem Leistungszeitpunkt (bspw. Verweis auf einen Lieferschein) denkbar oder ergeben sich in Zusammenhang mit Dauerschuldverhältnissen und Verträgen als Rechnung (siehe dazu unsere Anmerkungen zu Rz. 38 f.).

#### Zu Rz. 33 – Umfang einer E-Rechnung – Externer Dienstleister

**Wir regen an, klarstellend zu regeln, dass ein angemessenes und wirksames steuerliches Kontrollsystem („Tax-CMS“) als Indiz gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit im Zusammenhang mit den Pflichten des Steuerpflichtigen spricht (AEAO zu § 153, Abschn. 2.6) und dem Vorwurf der Verletzung der Aufsichtspflicht nach § 130 OWiG exkulpierend entgegengehalten werden kann.**

Nach den Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens hat der Steuerpflichtige sicherzustellen, dass der externe Dienstleister die Einhaltung der sich aus den §§ 14, 14a UStG ergebenden (formalen) Voraussetzungen gewährleistet. Damit liegt die Verantwortung für die inhaltliche Richtigkeit und Einhaltung der formalen Voraussetzungen auch bei Einschaltung eines externen Dienstleisters beim Steuerpflichtigen. Wir regen an, dem Steuerpflichtigen eine Hilfestellung dahingehend zu geben, wie der Nachweis über die genannten Verpflichtungen erbracht werden kann.

#### Zu Rz. 35 – Übergabe auf einem externen Speichermedium

**Wir regen an, die Rz. 35 ersatzlos zu streichen.**

In Einzelfällen wird nicht zweifelsfrei ersichtlich sein, ob die E-Rechnung in elektronischer Form übermittelt oder auf einem externen Speichermedium

**Seite 5/6** zum Schreiben vom 11.07.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

übergeben wurde. Da unter anderem auch der Vorsteuerabzug von der ordnungsgemäßen Übermittlung der E-Rechnung abhängt und somit Rechtsunsicherheit entstehen kann, regen wir an, die entsprechenden Ausführungen zu streichen.

#### Zu Rz. 36 – Übermittlung per E-Mail

**Wir regen an, klarstellend einen Verweis auf Rz. 51 des Entwurfsschreibens aufzunehmen.**

Nach den Ausführungen in Rz. 36 reicht es zur Sicherstellung der Empfangsmöglichkeit einer E-Rechnung aus, wenn der Rechnungsempfänger ein E-Mail-Postfach zur Verfügung stellt. Auch in diesem Fall ist die E-Rechnung entsprechend der Ausführungen in Rz. 51 f. aufzubewahren. Ein entsprechender Verweis könnte dazu beitragen, die Anwenderfreundlichkeit zu erhöhen.

#### Zu Rz. 37 – Übermittlung und Empfang von E-Rechnungen – Nachweis der ordnungsgemäßen Übermittlung

**Wir regen an, die Anforderungen an den Nachweis der ordnungsgemäßen Übermittlung bzw. an die Bemühungen um eine ordnungsgemäße Übermittlung gering zu halten.**

Zur Erhöhung der Rechtssicherheit regen wir an, exemplarische Ausführungen aufzunehmen, anhand welcher verdeutlicht wird, wie und in welcher Form der Steuerpflichtige den Nachweis einer ordnungsgemäßen Übermittlung bzw. die Bemühungen um eine ordnungsgemäße Übermittlung dokumentieren kann. Unter anderem könnte ein Sendungsprotokoll als Nachweis für die Bemühungen des Steuerpflichtigen anerkannt werden.

#### Zu Rz. 38 f. – Verträge als Rechnung – Dauerschuldverhältnisse

**Wir regen an, bei Verträgen – auch außerhalb von Dauerschuldverhältnissen – grundsätzlich den Verweis auf den Vertrag als sonstiges Dokument in der E-Rechnung ausreichend sein zu lassen.**

Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z.B. Mietverhältnis) besteht, ist es gemäß den Ausführungen in Rz. 38 ausreichend, wenn für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, der der zugrundeliegende Vertrag als Anhang beigefügt wird, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt. Wir regen an, klarzustellen, dass dies auch für Verträge außerhalb von Dauerschuldverhältnissen gilt.

**Seite 6/6** zum Schreiben vom 11.07.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 46 und 47 – E-Rechnung und Vorsteuerabzug – Vorsteuerabzug

**Wir regen an, klarzustellen, dass der Leistungsempfänger als inländischer Unternehmer angesehen werden kann, sofern dieser eine inländische USt-ID-Nr. verwendet.**

Zur Klarstellung und Erhöhung der Rechtssicherheit sollte präzisiert werden, unter welchen Voraussetzungen der Aussteller der Rechnung die erforderliche Sorgfalt eines Kaufmanns hat walten lassen. Dies könnte bspw. dann der Fall sein, wenn der Empfänger eine inländische USt-ID-Nr. gegenüber dem Rechnungsaussteller verwendet hat. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass verdeutlicht werden sollte, dass durch Rz. 47 keine zusätzlichen Vorgaben an den Vorsteuerabzug gestellt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),  
RA (Syndikus-RA)  
Technical Director Tax