



## Stellungnahme

### zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025

hier: GZ: III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007; DOK: 2024/0530244

Der Zentralverband Deutsches Kraftfahrzeuggewerbe e.V. (ZDK) vertritt die Interessen aller rund 36.500 Autohäuser und Werkstätten in Deutschland mit seinen knapp 468.000 Beschäftigten. Er ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung unter der Nummer R001246 eingetragen. In dieser Eigenschaft nehmen wir gerne zum „Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen ab dem 1. Januar 2025“ Stellung.

Aus Sicht des deutschen Kraftfahrzeuggewerbes ist der Entwurf des BMF-Schreibens zur beabsichtigten Einführung der elektronischen Rechnung (eRechnung) grundsätzlich positiv zu bewerten. Im Detail enthält das Schreiben aber Teilaspekte, die nicht nur Automobilhandelsunternehmen in der Praxis Probleme bereiten werden und deshalb eine Änderung erfahren sollten. Hierzu im Einzelnen:

#### 1. Änderung des strukturierten elektronischen Formats durch EU-Richtlinie

Gemäß Rz 24 des Entwurfes des BMF-Schreibens liegt eine eRechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UStG insbesondere dann vor, wenn sie den Vorgaben der EU-Richtlinie 2014/55/EU und der dort genannten Norm EN 16931 entspricht. Nicht ganz unproblematisch ist, dass die erwähnte Norm EN 16931 fortlaufend weiterentwickelt wird. Insofern muss das BMF-Schreiben schon jetzt Regelungen enthalten, wie die Finanzverwaltung reagiert, wenn dieser Standard angepasst wird. Denn die Anpassung in den Unternehmen erfolgt aufgrund von notwendigen Programmierarbeiten bei den Rechnungserstellungsprogrammen nicht selten zeitverzögert.

#### 2. Rundungsdifferenzen

Gemäß Rz 28 des Entwurfes des BMF-Schreibens sollen die Voraussetzungen des § 14c UStG zu prüfen sein, wenn der Bildteil bei einem hybriden Format von den strukturierten Rechnungsdaten

abweicht. Aus der Praxis sind aber Fälle bekannt, in denen es bei der Abrechnung einer Vielzahl von Waren in einer Rechnung zu Rundungsdifferenzen zwischen strukturierten Daten und dem sichtbaren Bildteil kommen kann. Gerade bei einer Vielzahl von Rechnungspositionen kann sich das leicht aufsummieren. Deshalb ist eine Klarstellung erforderlich, dass bei Rundungsdifferenzen in der Regel kein Fall des § 14c UStG vorliegt.

Zudem ist fraglich, inwieweit ein Fall von § 14c UStG vorliegen soll, wenn der strukturierte Datensatz führend ist und somit aus dem Bildteil einer Hybridrechnung grundsätzlich gar kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann und insoweit keine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens vorliegt (vgl. Rz 45 ff. des Entwurfes des BMF-Schreibens und EuGH vom 8.12.2022, C-378/21 P-GmbH).

### **3. Umfang einer eRechnung**

In Rz 31 des Entwurfes des BMF-Schreibens wird von einem „in die eRechnung integrierten Anhang“ gesprochen. Insoweit ist für uns zunächst fraglich, wie dies konkret bewerkstelligt werden soll, so dass auch unklar für uns ist, was konkret unter dieser Formulierung verstanden werden soll. Wir halten es deshalb für erforderlich, an dieser Stelle des BMF-Schreibens noch ausführlicher bzw. eindeutig zu werden.

### **4. Übermittlung und Empfang von eRechnungen**

Gemäß Rz 35 des Entwurfes des BMF-Schreibens soll die Übergabe einer XML-Datei auf einem externen Speichermedium (z.B. USB-Stick) nicht die Voraussetzungen für die Übermittlung in elektronischer Form erfüllen. Auch, wenn die Rechnungsübergabe in dieser Form sicherlich nicht den Standard darstellt, so erschließt sich diese Argumentation nicht. Denn die Rechnungsdatei kann rein technisch sehr wohl von einem externen Speichermedium auf lokale Rechner des Leistungsempfängers kopiert werden. Dies bedeutet nichts anderes, als dass das externe Speichermedium im Grunde genommen dieselbe Transport-Funktion wie eine E-Mail erfüllt. Aus diesem Grund darf es keinen Unterschied ausmachen, ob der leistende Unternehmer die Rechnung in einer Cloud zum Download oder zum Kopieren auf einem externen Speichermedium zur Verfügung bereitstellt.

Fraglich ist auch, inwieweit die in Rz. 35 mit Art. 217 MwStSystRL in Einklang steht. Denn dort heißt es: *„Für die Zwecke dieses Kapitels gilt als „elektronische Übermittlung oder Bereitstellung“ die Übermittlung oder Bereitstellung von Daten für den Empfänger mittels elektronischer*

*Einrichtungen zur Verarbeitung (einschließlich der digitalen Kompression) und Aufbewahrung unter Verwendung von Draht, Funk, optischen oder anderen elektromagnetischen Medien.“* Diese Formulierung in der EU-Richtlinie erlaubt damit explizit ein externes Speichermedium.

Die dargelegte Auffassung der Finanzverwaltung zur Datenübertragung könnte zudem bei kleineren und mittelständischen Unternehmensverbänden ein Problem darstellen. Dort gibt es z.B. Vermietungsunternehmen, die eine eRechnung für die Vermietungsleistung generieren und diese Datei lediglich lokal auf dem Server der Unternehmensgruppe abspeichern. Dadurch befinden sich diese eRechnungen auch im Verfügungsbereich der leistungsempfangenden Schwestergesellschaft. Argumentiert man hier, dass *„mangels elektronischer Übertragung keine elektronische übertragene eRechnung vorliegt, dann hätte das Verbundunternehmen als Leistungsempfänger“* auch keinen Vorsteuerabzug (vgl. Rz 35 des Entwurfes des BMF-Schreibens).

## **5. Verträge als Rechnung**

Sehr vorteilhaft ist die nun per BMF-Schreiben geschaffene Möglichkeit, welche für eRechnungen bei Dauerschuldverhältnissen eine annehmbare Lösung bietet. Insoweit soll es bei elektronischen Rechnungen ausreichen, wenn lediglich für den ersten Teilleistungszeitraum eine eRechnung erstellt und gleichzeitig der zugrundeliegende Vertrag für das Dauerschuldverhältnis beigelegt wird (**Ausnahme:** Aus dem sonstigen Rechnungsinhalt ergibt sich klar, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt).

Unternehmen würden es zudem als besonders nachteilig und bürokratisch empfinden, falls künftig besonders ausgestaltete Verträge (insbes. notarielle Verträge wie Grundstücks- oder Unternehmenskaufverträge) nicht mehr als Rechnung gestaltet werden können. Insoweit wäre es schwierig, diese Verträge *„in ein strukturiertes Datenformat zu pressen“*. Da Rz 38 Satz 1 des Entwurfes des BMF-Schreiben-Entwurfes ansonsten ins Leere laufen würde, interpretieren wir die dortige Formulierung allerdings so, dass Verträge dann als zulässige eRechnung betrachtet werden können, wenn sie alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben enthalten.

Zudem ist Rz 39 des BMF-Schreiben-Entwurfes für zu unklar formuliert. Danach sollen Unternehmen bis *„spätestens zum Auslaufen“* der Übergangsfrist eine initiale eRechnung zu erstellen – auch bei vor dem 01.01.2025 begründeten Dauerschuldverhältnissen. Eine an der Unternehmenspraxis orientierte Auslegung der eRechnungs-Vorschriften lässt nach unserer

Auffassung nur den Schluss zu, dass hier nicht der genaue Wortlaut „zum Auslaufen“ gemeint ist, sondern „nach dem Auslaufen“. Das Ausstellen einer initialen eRechnung im ersten, nach dem Ablauf der Übergangsfrist liegenden Teilleistungszeitraum wäre dann u.E. möglich. Eine solche Sichtweise, wäre eine für alle Seiten nachvollziehbare Lösung – insbesondere auch im Kfz-Handel mit einer Vielzahl an betroffenen Sachverhalten (z.B. Miet-, Pacht- und Leasingleistungen).

Unklar bleibt aber, ob bei manchen lang andauernden Schuldverhältnissen Rechnungskorrekturen und die Ausstellung einer eRechnung notwendig sind (vgl. Beispiel 6 zu den Übergangsfristen).

## **6. eRechnung und Vorsteuerabzug**

Überdacht werden sollte zudem die Regelung, dass der Vorsteuerabzug nur aus einer eRechnung möglich sein soll, wenn der Rechnungsaussteller grundsätzlich zur Erstellung einer eRechnung verpflichtet ist. Denn nach den noch geltenden aktuellen EU-Vorschriften in Art. 178 a) MwStSystRL steht diese Rechtsfolge im Widerspruch zum EU-Recht – es sei denn Deutschland würde kurzfristig im Rahmen einer Ausnahmegenehmigung hierzu ermächtigt.

Dagegen sehen wir die Ansätze im BMF-Schreiben sehr positiv, dass die Grundsätze der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug nun auch in den Fällen anerkannt werden, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben zur Überprüfung der materiellen Vorsteuerabzugs-Voraussetzungen verfügt. Dies gilt umso mehr, da der Besitz einer Rechnung grundsätzlich eine formell-rechtliche und keine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (vgl. EuGH vom 15.9.2016, C-516/14 Barlis 06).

## **7. Übergangsfristen**

Die Übergangsfristen zur Ausstellung von eRechnungen sind zwar grundsätzlich angemessen. Allerdings dürften sich ohne Änderungen im Detail bei vielen speziellen Sachverhalten (nicht nur) für den Kfz-Handel zum Teil deutliche Verschärfungen ergeben.

Insbesondere stellt das BMF-Schreiben bei der eRechnungspflicht auf den Zeitpunkt des Erbringens der jeweiligen Lieferung bzw. Leistung ab – wobei sonstige Leistungen mit ihrer Vollendung als erbracht gelten (vgl. A 13.1 Abs. 3 UStAE). Auf dieser Grundlage ergeben sich im Kfz-Handel folgende problematische Sachverhalte, bei denen mitunter mehrjährige Leistungen erbracht oder bezogen werden, ohne dass es sich um Teilleistungen handelt:

**Beispiel 1:** Das Autohaus A erbringt im Januar 2025 eine entgeltliche Garantieleistung an einen Unternehmenskunden. Die Garantie umfasst einen einheitlichen Zeitraum von 2 Jahren und endet somit im Januar 2027. Die Garantieleistung wird somit mit ihrer Vollendung im Januar 2027 erbracht. Trotzdem muss keine eRechnung ausgestellt werden, da es sich um einen nach § 4 Nr. 10 UStG umsatzsteuerfreien und versicherungsteuerpflichtigen Umsatz handelt und insoweit nach § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG-neu keine Verpflichtung besteht, eine Rechnung auszustellen.

**Beispiel 2:** Das Autohaus A erbringt im Oktober 2026 eine entgeltliche Reifeneinlagerung für die Wintersaison 2026/2027 an einen Unternehmenskunden. Die Reifeneinlagerung endet somit im Frühjahr 2027 und gilt zu diesem Zeitpunkt als erbracht. Da die Rechnung für die Reifeneinlagerung zum Beginn der Laufzeit gestellt wird (Oktober 2026), wäre das Autohaus A nach der Interpretation des BMF-Schreibens bereits im Oktober 2026 verpflichtet, eine eRechnung an den Unternehmenskunden auszustellen. In solchen Sachverhalten wäre also nur eine verkürzte Übergangsfrist gegeben.

**Beispiel 3:** Das Autohaus A erbringt im Januar 2025 eine entgeltliche Wartungsleistung („Vollwartungsvertrag“) an einen Unternehmenskunden. Die Wartungsleistung umfasst einen einheitlichen Zeitraum von 2 Jahren und endet somit im Januar 2027. Die Wartungsleistung wird somit mit ihrer Vollendung im Januar 2027 erbracht. Da die Rechnung für die entgeltliche Wartungsleistung zum Beginn der Laufzeit gestellt wird (Januar 2025), ist das Autohaus A bereits im Januar 2025 verpflichtet, eine eRechnung an den Unternehmenskunden auszustellen. Entsprechend dem Beispiel 1 liefe die Übergangsfrist dann ins Leere. Fraglich ist auch, ob eine eRechnung an den Unternehmenskunden auch dann auszustellen ist, wenn der Vollwartungsvertrag bereits im Januar 2024 begonnen hat. Denn das Wachstumschancengesetzes wurde erst danach verabschiedet.

**Beispiel 4:** Das Autohaus A bezieht im Januar 2025 eine zweijährige Leistung (z.B. Wartungsvertrag für Hebebühne/Waschanlage, Lizenz für Software/Datenbankzugang oder Miete für eine Werbetafel). Da die Leistung mit ihrer Vollendung im Januar 2027 als erbracht gilt, wäre der Dienstleister verpflichtet, die am Laufzeitbeginn erstellte Rechnung als eRechnung zu erstellen. Allerdings wird diese Verpflichtung übersehen, sodass der Dienstleister nur eine (nach neuer Lesart) sonstige Rechnung ausstellt. – Mangels eRechnung hätte das Autohaus A als Leistungsempfänger dann keinen Vorsteuerabzug (vgl. Rz 45 ff. des BMF-Schreiben-Entwurfs).

**Beispiel 5:** Das Autohaus A bezieht im Januar 2024 eine dreijährige Leistung zu einem Pauschalpreis (z.B. Miete für eine Werbetafel). Da die Leistung mit ihrer Vollendung im Januar 2027 als erbracht gilt, wäre der Dienstleister nach neuem Recht verpflichtet, eine eRechnung zu erstellen. Allerdings wird die Rechnung im Januar 2024 gemäß der zu diesem Zeitpunkt gültigen Gesetzesfassung noch als Papier-Rechnung ausgestellt. Da das Autohaus A die Rechnung auch im Januar 2024 bezahlt, macht sie aus der geleisteten (An-)Zahlung auch die Vorsteuer geltend. – Unklar ist aus sich des Kfz-Gewerbes, ob auf Grundlage des künftigen BMF-Schreibens ein Vorsteuerabzug besteht. Ein nicht hinzunehmender Bürokratismus und für uns nicht nachvollziehbar wäre es, wenn für die Beibehaltung des Vorsteuerabzugs in diesen Fällen die Papierrechnung storniert und nochmals eine eRechnung erstellt werden müsste (vgl. Rz 39, 45 ff. des Entwurfes des BMF-Schreibens).

## **8. Ordnungswidrigkeiten**

Grundlage für den Entwurf des BMF-Schreibens ist bekanntlich die künftige Verpflichtung zur Ausstellung von eRechnungen im inländischen B2B-Bereich. Da sich im Bußgeldtatbestand des § 26a Abs. 2 Nr. 1 UStG lediglich allgemeine Aussagen zu nicht ausgestellten Rechnungen finden, verpasst es der Entwurf des BMF-Schreibens leider, Aussagen zum Zusammenspiel zwischen der neuen eRechnungspflicht und dem Ordnungswidrigkeitenrecht zu treffen. Zum Schutz der Unternehmen (zumindest im Rahmen einer groß zu bemessenden Übergangsfrist) ist eine Klarstellung erforderlich, dass es keine Ordnungswidrigkeit darstellt, wenn ein Unternehmer trotz der gesetzlichen Verpflichtung statt der eRechnung nur eine sonstige (Papier)Rechnung ausgestellt hat. Für eine solche Auslegung spricht vor allem, dass in § 26a Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht geregelt ist, dass eine im falschen Format ausgestellte Rechnung zu einer Ordnungswidrigkeit führt.

Sind Rechnungen dann doch im falschen Format ausgestellt worden, spricht dennoch vieles dafür, dass keine Geldbuße entsteht. Denn ein Verkäufer (z.B. ein Kfz-Händler) kann bei persönlich vor Ort auftretenden Kunden ohne dessen Mitwirkung regelmäßig nicht erkennen, ob es sich bei diesem um einen Unternehmer handelt oder nicht. Im Kfz-Handel ist es nicht unüblich, dass Kunden bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen noch später auf die Autohäuser zu kommen, um mittels nachgereichter UStIDNr. ihre Unternehmenseigenschaft zum Zeitpunkt des Kaufs zu belegen. Auch kommt es vor, dass ein Käufer (Einzelunternehmer) anfangs vergisst, gegenüber dem Händler beim Fahrzeugkauf auf seine Unternehmereigenschaft hinzuweisen. Erst im Nachhinein (z.B. nach Hinweis des Steuerberaters) erfolgt dann die Auskunft zum

unternehmerischen Kauf des Fahrzeugs. Zudem kann der Verkäufer die Aussagen seines Käufers über dessen (Nicht-)Unternehmereigenschaft i.d.R. schwer überprüfen. Im Übrigen gilt dies nicht nur für Fahrzeugkäufe, sondern auch für Reparaturleistungen oder Teileverkäufe am Counter.

## 9. Ergebnis

Grundsätzlich ist positiv zu bewerten, dass das Bundesministerium der Finanzen beabsichtigt, frühzeitig ein erläuterndes BMF-Schreiben zur eRechnung zu veröffentlichen. Allerdings enthält dieses Schreiben Teilaspekte, die nicht nur in der Praxis von Automobilhandelsunternehmen Probleme bereiten werden. Deshalb bittet der ZDK ausdrücklich darum, die vorgebrachten Argumente im Rahmen der Veröffentlichung des BMF-Schreibens zu berücksichtigen. Insbesondere ist es aber gerade für kleinere Unternehmen äußerst wichtig, dass von staatlicher Seite frühzeitig ein kostenloses **behördliches Online-Tool für elektronische Rechnungen** zur Verfügung gestellt wird. Dabei reicht zur Einführung des verpflichtenden eRechnung-Empfangs zunächst ein amtliches Visualisierungstool aus, welches anschließend zwingend um ein Erstellungstool und ein Validierungstool zu erweitern ist.