

Ist für die elektronische Rechnung eine elektronische Signatur wirklich erforderlich?

Thomas Stranzinger

*Verein Interessensgemeinschaft für Informationsrecht, IT-Law.at
stranzinger@it-law.at*

Schlagworte: Elektronische Rechnung, elektronische Signatur, Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug, FinanzOnline

Abstract: Die Anforderungen an die elektronische Rechnung werden gerade heftig diskutiert. Schwerpunkt dieser Erörterung ist, ob für die elektronische Rechnung tatsächlich zwingend eine elektronische Signatur oder ein ähnliches technisches Verfahren durchgeführt werden muss, oder ob hier nicht alternativ andere innerbetrieblich festzulegende organisatorische Voraussetzungen bzw die Versendung einer Kopie der Rechnung über FinanzOnline als Sicherheitskriterium ausreichen kann.

1. Vorbemerkung

1.1. Allgemeines

Rechnungen, Lieferscheine, Wareneinkauf und Warenverkauf werden im Großteil der Betriebe EDV-unterstützt erfasst. ERP¹-Systeme, wie SAP oder Navision, bilden eine Vielzahl von Geschäftsprozessen eines Unternehmens ab und ermöglichen die automationsunterstützte Rechnungserstellung.

Auch die Beziehungen zu anderen Unternehmen (zB Lieferanten, Kunden) bzw Steuerbemessung und Steuermeldung erfolgen bei einem nicht unerheblichen Prozentsatz aller Betriebe softwareunterstützt.

Nichtsdestotrotz mussten für die Fakturierung von Lieferungen und Leistungen bislang Rechnungen in Papierform erstellt und versandt werden.

In einer Studie der Europäischen Kommission wurde durch Modellrechnungen festgestellt, dass die Einführung digitaler Abrechnungssysteme und elektronischer Archivierungssysteme zu Verwaltungskosteneinspa-

¹ Enterprise Resource Planning: EDV-Software, mit der gesamte Betriebsablauf abgebildet werden kann.

rungen in Millionenhöhe führen würde. Denn während bei der Erstellung einer herkömmlichen Rechnung in Papierform im Durchschnitt rund 1,4 € anfallen, sind dies bei einer Abwicklung auf elektronischem Weg nur rund 0,4 €.²

1.2. Problemaufriss

Stellt sich also die Frage, wieso Unternehmen nicht einfach dieses Kosteneinsparungspotenzial wahrnehmen und vereinbaren, in Hinkunft Rechnungen nur mehr elektronisch auszutauschen. Aus zivilrechtlicher Sicht bedarf es ja dazu wohl auch nur einer Vereinbarung unter den beiden Geschäftspartnern, dass Fakturierungen nur mehr elektronisch erfolgen sollen.

Das Problem hier stellt jedoch das Umsatzsteuergesetz bzw insbesondere dessen strenge Formvorschriften zum Rechnungsinhalt und zur Rechnungserstellung dar: Denn das Mehrwertsteuersystem sieht ja gerade die Umsatzsteuer als Durchlaufposten in der Unternehmerkette an. Der Unternehmer, der liefert, stellt die Umsatzsteuer in Rechnung. Derjenige, der die Lieferung erhält und in seinem Unternehmen für das Unternehmen verwendet, macht diese von ihm bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer in der Umsatzsteuererklärung geltend und bekommt sie vom Finanzamt refundiert.

Aufgrund dieser Refundierung ist es verständlicherweise von erheblicher Bedeutung, dass hier „verlässliche“ Rechnungen vorliegen, dh dass ein Unternehmer nicht aufgrund von Scheinrechnungen eines anderen sich die in diesen Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzieht, der vermeintlich leistende Unternehmer diese Umsatzsteuer aber nie abführt.

Gerade im Bereich der e-Mail-Rechnung sieht die Finanzverwaltung dabei eine große Gefahr der Rechnungsmanipulation, und so soll durch die in Entwurfsform vorliegende Verordnung sichergestellt werden, dass die Möglichkeit des Vorsteuerbetrugs von vornherein minimiert wird.

Weniger bis gar keine Probleme stellt die elektronische Rechnung im Verhältnis Unternehmer – „Privater“ (B2C) dar. Da der Nichtunternehmer ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Unternehmer die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abführen muss (egal, ob diese in einer Papierrechnung oder in elektronischer Form ausgewiesen ist), kann es auch keinen Unterschied machen, in welcher Form die Rechnungslegung erfolgt. Zu beachten ist auf Unternehmenseite lediglich die siebenjährige Aufbewahrungspflicht der BAO.³

² *Wakounig/Kurz*, Von der Urkunde zur elektronischen Rechnungen, ÖStZ 2002/555.

³ § 132 BG vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl 1961/194 idF BGBl I 2002/155.

2. Rechtliche Grundlagen

2.1. EU-Recht

Bisher war für die Ausgestaltung der Rechnungsanforderungen primär – sieht man von der verpflichtenden Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer bei grenzüberschreitenden Leistungen ab – der nationale Gesetzgeber zuständig.

Durch die Richtlinie des Rates 2001/115/EG⁴ wurden erstmals für alle Mitgliedsstaaten ein einheitlicher Inhalt und Formvorschriften für Rechnungen festgelegt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, da die unterschiedlichen Rechnungsanforderungen a la longue ein enormes Hindernis für die weitere Integration des Binnenmarktes dargestellt hätten.

2.2. Umsetzung in österreichisches Recht

Aufgrund dieser Richtlinie wurde das UStG⁵ novelliert⁶ und der verpflichtende Rechnungsinhalt (§ 11 Abs 1 UStG) erweitert.

Zusätzlich wurde § 11 Abs 2 UStG wie folgt ergänzt:

„[...] Als Rechnung gilt auch eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung, sofern der Empfänger zustimmt. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen erfüllt sind [...].“

„[...] Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der auf elektronischem Weg übermittelten Rechnungen muss für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.“

Die Verordnung zu dieser Gesetzesstelle ist allerdings leider zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Artikels noch nicht ergangen.⁷

Bisher liegt lediglich ein Verordnungsentwurf vor, der im Wesentlichen nur die elektronische Rechnung mit elektronischer Signatur oder einem

⁴ RL 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung ABI L 2001/15, 24.

⁵ BG über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) BGBl 1994/663 idF BGBl I 2003/10.

⁶ BGBl I 2002/132.

⁷ Sobald dies der Fall ist, wird eine aktualisierte Fassung dieses Artikels auf <http://www.it-law.at> veröffentlicht.

der elektronischen Signatur ähnlichen Verfahren als den Gesetzesanforderungen entsprechend gelten lassen will.

3. Kritik

3.1. Keine Verwaltungsvereinfachung

Bei Übermittlung von elektronischen Rechnungen mittels elektronischer Signatur wäre für ein Unternehmen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges folgende Vorgangsweise obligatorisch:

- Signaturprüfung
- Überprüfung des Zertifikats mit dem öffentlichen Prüfschlüssel
- Überprüfung der Anbieter-Akkreditierung
- Dokumentation des Prüfungsergebnisses und
- Abspeicherung in Verbindung mit der Rechnung

Dabei müsste wohl die Überprüfung grundsätzlich für jede Eingangsrechnung durchgeführt werden, um klar nachweisen zu können, dass im Zeitpunkt des Rechnungserhalts die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorgelegen haben.⁸

3.2. „Kopie“ der Rechnung zu FinanzOnline als Alternativmöglichkeit?

Etwas verwunderlich erscheint diese Verpflichtung zur elektronischen Signatur, wenn man sich den Reformentwurf des BMF zur Umsatzsteuer aus dem Jahr 2001 in Erinnerung ruft, der dann allerdings aufgrund mangelnder Europarechts-Konformität wieder zurückgezogen werden musste. Dieser Reformentwurf hatte zur Zielsetzung, dass in der Unternehmernetze keine Umsatzsteuerströme mehr fließen und dadurch dem Vorsteuerbetrag von vornherein ein Riegel vorgeschoben wird.

Diese Abwicklungsform hätte über FinanzOnline erfolgen sollen: Jede elektronische Rechnung wäre über den FinanzOnline-Zugang zu senden gewesen. Durch automationsunterstützte Zuordnung der Leistung zum Leistungsempfänger wäre eine in Rechnung Stellung der Umsatzsteuer obsolet geworden. Denn durch die Zugangserkennung zu FinanzOnline hätte sichergestellt werden können, dass es sich um eine Lieferung oder Leistung in der Unternehmernetze handelt und daher die Umsatzsteuer ohnehin lediglich einen Durchlaufposten darstellt.

Für die Abwicklung über FinanzOnline waren grundsätzlich auch zwei Möglichkeiten vorgesehen:

⁸ Vgl. *Wakounig/Kurz*, Von der Urkunde zur elektronischen Rechnung, ÖStZ 2002, 555.

- Zugang mit Signaturkarte
- Zugang durch Zugangskennung und Passwort⁹

Stellt sich also die Frage, weshalb nicht zumindest dieser (bereits ausgearbeitete) Teil der geplanten Umsatzsteuerreform als Grundlage für eine mögliche Anforderung an die elektronische Rechnung (neben der sicheren Signatur) genutzt wurde. Im Rahmen der Vorgaben der EU-Richtlinie wäre wohl auch dieser Ansatz vertretbar.

Somit wäre es also durchaus möglich, bei Versenden einer elektronischen Rechnung gleichzeitig eine Kopie an das Bundesrechenzentrum über FinanzOnline zu übermitteln. Dort würde automationsunterstützt die Speicherung erfolgen und damit aber auch sofort eine Kontrolle, in wie weit Leistender und Leistungsempfänger Unternehmer iSd UStG sind. Denn nur solche wären mit ihren Zugangscodes im FinanzOnline-System erfasst.

3.3. Aus für bisherige Form der Sammelrechnung?

Der Entwurf enthält auch keine klare Regelung dazu, in welcher Form weiterhin die Übermittlung elektronischer Rechnungen bei Erstellung einer Sammelrechnung in Papierform zulässig sein soll oder ob die zu erlassende Verordnung die bisher nur in Form eines für den Rechtsanwender nicht rechtsverbindlichen Verwaltungserlasses bestehende Regelung ersetzt (derzeit in Rz 1561 der Umsatzsteuerrichtlinien¹⁰ enthalten).

Diese Regelung zieht zwar auch den administrativen Aufwand einer Sammelabrechnung nach sich, hat aber noch immer den Vorteil, dass für diese Rechnungslegung auf elektronischem Wege keine elektronische Signatur notwendig ist.

Im Verordnungsweg könnte darüber hinaus beispielsweise geregelt werden, ob in analoger Anwendung der bisherigen Verwaltungspraxis auch eine elektronische Sammelabrechnung den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes entsprechen würde.

4. Resümee und Ausblick

Wie oben dargelegt ist der derzeit in Diskussion stehende Verordnungsentwurf nicht unbedingt dazu geeignet, Verwaltungsvereinfachungen und damit Kostenentlastungen für Unternehmen herbeizuführen.

Derzeit steht nur fest, dass die elektronische Rechnung (per E-Mail) bis dato auf einzelne Bereiche reduziert bleibt:

⁹ Vgl Tagungsunterlage: Die Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Umsatzsteuerreform 3ff, Johannes-Kepler-Universität Linz, 22. November 2001.

¹⁰ Veröffentlicht in *Doralt*, Kodex Steuererlässe¹⁶ II (2002).

- Rechnungen zwischen Unternehmen und Endverbrauchern, da hier ohnehin keine Vorsteuerabzugsberechtigung des Rechnungsempfängers vorliegt.
- Elektronische Rechnungen, wenn Sammelabrechnungen iSd Rz 1561 der Umsatzsteuerrichtlinien erstellt werden.

Die im Verordnungsentwurf generell vorgesehene Verpflichtung zur Verwendung der elektronischen Signatur für elektronische Rechnungen legt den Verdacht nahe, dass hier über die Hintertür versucht wird, dem eher brach liegenden Markt für Signatur-Karte und Zertifizierungsstellen die Tür zu neuen Umsatzmöglichkeiten aufzutun.

Aus Effizienz- und Verwaltungsvereinfachungsgründen wäre es wohl zweckdienlicher zu überlegen, welche sonstigen Verfahren – egal, ob in technischer oder organisatorischer Hinsicht – die Echtheit der Rechnung und die Unversehrtheit des Inhalts zumindest in der Weise sicherstellen, wie er auch in der bisherigen Form des Rechnungslaufes zwischen den Unternehmen sichergestellt ist.