

Vorsteuerabzug bei elektronischen Rechnungen

Im Geschäftsleben setzen sich elektronische Rechnungen mehr und mehr durch. Teilweise werden Papier-Rechnungen nur noch gegen besondere Kostenberechnung erstellt. Insbesondere in der Telekommunikationsbranche ist dies inzwischen verbreitet.

In der Praxis ist sehr häufig das folgende Vorgehen zu beobachten: Ausdrucken, abheften und Vorsteuer ziehen. Kaum jemand ist sich bewusst, dass damit in den meisten Fällen ein Verlust des Vorsteueranspruchs einhergeht!

Der Gesetzgeber hat die Zeichen der Zeit erkannt und bereits zum 1.1.2002 eine Regelung zu elektronischen Rechnungen in den damaligen § 14 Abs. 4 UStG eingeführt. Seit dem 1.1.2004 sind die Anforderungen an eine elektronische Rechnung in § 14 Abs. 3 UStG geregelt. Damit wurde eine europäische Richtlinie ins deutsche Umsatzsteuerrecht umgesetzt.

Elektronische Rechnungen unterliegen hiernach besonderen Formvorschriften, die aber neben die allgemeinen Vorschriften treten und spezifische Anforderungen mit Blick auf das verwendete Medium aufstellen.

Elektronische Rechnungen unterliegen besonderen formellen Anforderungen, um einen Vorsteueranspruch geltend machen zu können.

A. Allgemeine Formvorschriften

Vorab nochmals eine kurze Übersicht über die allgemeinen Anforderungen an Rechnungen, die einen Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dies sind gemäß § 14 Absatz 4 UStG:

1. Vollständiger Name und voll-ständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
2. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers
3. Ausstellungsdatum
4. fortlaufende Rechnungsnummer
5. Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
6. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung
7. nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt sowie im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist
8. Anzuwendender Steuersatz sowie auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag; im Fall einer Steuerbefreiung Hinweis darauf, dass eine Steuerbefreiung gilt
9. In bestimmten Fällen ist ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers anzubringen

Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung nicht 150 Euro, so können für diese Kleinbetragsrechnung Erleichterungen in Anspruch genommen werden. Enthalten sein müssen dann nur noch:

1. Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
2. Ausstellungsdatum
3. Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
4. Entgelt und darauf entfallender Steuerbetrag in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz; im Fall einer Steuerbefreiung Hinweis darauf, dass eine Steuerbefreiung gilt

Weitere Besonderheiten wie beispielsweise für Fahrausweise (§ 34 UStDV) sind ggf. zu beachten.

B. Elektronische Rechnung

Bevor eine Übersicht über die Besonderheiten bei elektronischen Rechnungen gegeben werden kann, muss zunächst einmal geklärt werden, welche Rechnungen überhaupt als elektronische Rechnungen gelten.

1. Was gilt als elektronische Rechnung?

Das Gesetz selbst schweigt hierzu und begnügt sich mit Aussagen zu den einzuhaltenden Anforderungen. Die Umsatzsteuerrichtlinien 2008 (UStR) geben in Abschnitt 184a Abs. 5 UStR einen Hinweis, indem dort (Sonder-)Regelungen für Rechnungen enthalten sind, die per Telefax, oder per E-Mail übermittelt werden. Ferner gilt es Besonderheiten bei Online-Fahrausweisen zu berücksichtigen.

Damit **lösen** folgende **Übermittlungsarten** den Anwendungsbereich der strikten Vorgaben für elektronische Rechnungen aus:

- Download der Rechnung von der Homepage bzw. dem Rechnungsportal des Vertragspartners oder seines Signaturdienstleisters,
- Telefax-Übertragungen, bei denen entweder auf Sender- oder Empfängerseite kein Standard-Telefaxgerät benutzt wird.
- Zusendung der Rechnung als Dokument per E-Mail (z. B. als Anhang).

Umgekehrt fallen folgende Rechnungen **nicht** in den Anwendungsbereich:

- Übertragung der Rechnung per Telefax von einem Standard-Telefax an ein anderes Standard-Telefax, wenn der Leistungsempfänger die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahrt.
Im Ergebnis müssen danach sowohl beim Sender als auch beim Empfänger die Rechnungen in Papierform existieren.
Dabei ist darauf zu achten, dass im Falle des Drucks auf Thermopapier die Rechnung durch einen weiteren Kopiervorgang auf Papier zu konservieren ist, das für den gesamten Aufbewahrungszeitraum nach § 14b Abs. 1 UStG lesbar ist. Abweichend hiervon ist unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Aufbewahrung auf Bildträgern möglich (vgl. Abschn. 190b Abs. 7 UStR)
- Online Fahrausweise (z. B. Bahn-fahrkarten und Flugscheine etc.) im Sinne des § 34 UStDV.

2. Anforderungen: Qualifizierte elektronische Signatur

Für den soeben bestimmten Anwendungsbereich von Rechnungen gelten die besonderen Formvorschriften.

Hintergrund dieser Regelungen ist es, die Echtheit der Herkunft sowie die Unversehrtheit des Inhalts durch besondere Verfahren zu gewährleisten.

Das Gesetz erlaubt in § 14 Abs. 3 UStG folgende Methoden für elektronische Rechnungen:

- qualifizierte elektronische Signatur (§ 2 Nr. 3 Signaturgesetz),

- qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach § 2 Nr. 15 Signaturgesetz, oder elektronischer Datenaustausch (EDI) nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs (ABl. EG Nr. L 338 S.98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten. Die bisher erforderliche zusammenfassende Rechnung auf Papier oder die qualifiziert signierte elektronische Sammelrechnung ist seit dem 1.1.2009 nicht mehr erforderlich. Dennoch ist die Authentizität und Integrität der übermittelten Daten durch das verwendete Verfahren sicherzustellen.

Die elektronische Signatur ist eine Datei, die Sie regelmäßig neben der Datei mit der Rechnung erhalten bzw. mittels Internet-Technik von der Homepage des Lieferanten oder von seinem Rechnungsportal herunterladen können.

Beide Dateien müssen abgespeichert werden. Des Weiteren sind Sie verpflichtet, die elektronische Signatur auf ihre Integrität der Daten und die Signaturberechtigung zu prüfen und das Ergebnis ebenfalls zu dokumentieren; vgl. Schreiben betr. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, Punkt II.1. (GDPdU). Dazu stellen verschiedene Signaturanbieter kostenfrei entsprechende Software-Lösungen via Internet zur Verfügung.

Im Übrigen müssen, wie auch sonst in Fällen der Nutzung EDV-gestützter Buchführungen, die weiteren Voraussetzungen der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) sowie der GDPdU beachtet werden.

Eine Gutschrift auf elektronischem Weg ist zulässig. Es gelten die genannten Erfordernisse auch hier, d.h. diese ist mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.

3. Ausnahme: Online-Fahrausweise

Ein Bereich, in dem oftmals lediglich elektronische Rechnungen existieren, hat besondere Regeln erfahren: Fahrausweise wie beispielsweise für Bahn und Flugzeug genießen durch das BMF eine Privilegierung.

Für Online-Fahrausweise sieht Abschnitt 184a Abs. 5 Nr. 2 UStR 2008 Vereinfachungen vor: So ist es für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht zu beanstanden, wenn der Fahrausweis im Online-Verfahren abgerufen wird und durch das Verfahren sicher gestellt ist, dass eine Belastung auf einem Konto erfolgt. Der Rechnungsempfänger muss für den Vorsteuerabzug einen Papierausdruck des im Online-Verfahren abgerufenen Dokuments aufbewahren. Dieses muss die in § 34 UStDV genannten Pflichtangaben enthalten.

Warum ausgerechnet Online-Fahrausweise nicht den hohen Anforderungen unterliegen, ist aus steuersystematischer Sicht nicht recht nachvollziehbar. Es kann aber nur eindringlich davon abgeraten werden, diese Ausnahmenvorschrift im Falle eines Streits mit dem Finanzamt verallgemeinern zu wollen und diese Erleichterungen auch für andere Rechnungen zu begehren. Dieser Weg dürfte derzeit noch nicht zum Erfolg führen.

Abschließend ist anzumerken, dass diese Formalien für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG) einzuhalten sind. Unabhängig hiervon ist die Frage zu beantworten, ob der Aufwand als Betriebsausgabe anerkannt werden kann. Hier sind bekanntermaßen die Anforderungen an die Formalien der Rechnung durch die Finanzämter nicht so streng. Damit verlieren Sie bei Nichterfüllung der genannten Voraussetzungen den Vorsteuer-Anspruch; der Betriebsausgabenabzug bleibt jedoch erhalten.

C. Was kann ich tun, wenn sich der Leistende weigert, eine qualifizierte Rechnung zu erstellen?

Nicht selten kommt es vor, dass Anbieter von den umfangreichen Erfordernissen keine Kenntnis haben und sich trotz eines Hinweises durch die andere Vertragspartei weigern, eine vollständige elektronische Rechnung bereit zu stellen, obwohl aufgrund des gewählten Versandweges der Vorsteuerabzug nur bei Vorliegen einer qualifiziert signierten Rechnung möglich ist.

In diesen Fällen stellt sich die Frage, welche Möglichkeiten bestehen, um seinen Anspruch auf eine ordnungsgemäße (elektronische) Rechnung durchzusetzen.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Erteilung einer Rechnung nach § 14 UStG im Rahmen eines Vertrages eine vertragliche Nebenpflicht des Leistenden darstellt und § 14 Abs. 2 UStG positivrechtlich das normiert, was sich zivilrechtlich bereits aus Treu und Glauben ergibt; vgl. Bundesgerichtshof (BGH), Urt. v. 24.2.1988, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1988, S. 2042. Damit ist jedenfalls ein (vor den Zivilgerichten) einklagbarer Anspruch auf eine Rechnung gegeben. Dieser Anspruch umfasst prinzipiell auch die Erteilung einer qualifizierten elektronischen Rechnung, da der BGH in seiner Urteilsbegründung gerade auf die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug abstellt. Freilich scheuen viele den mit Kosten verbundenen Gang zu den Gerichten. Zunächst ist aber auch ein anderer Weg denkbar. Zwar verhindert das Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung grundsätzlich (anders bspw., wenn die VOB/B einschlägig sind) nicht die Fälligkeit der Rechnung. Jedoch hat der Leistungsempfänger (= Schuldner) ein Zurückbehaltungsrecht gem. § 273 Abs. 1 BGB, d. h. er braucht das fällige Entgelt lediglich Zug um Zug gegen Erteilung der ordnungsmäßigen Rechnung entrichten. Zu beachten ist aber, dass sich der Schuldner auf dieses Zurückbehaltungsrecht ausdrücklich berufen muss: Er muss - juristisch gesprochen - die Einrede erheben. Allein die Nichtzahlung reicht hierfür nicht aus. Ab Erhebung dieser Einrede wird aber der Verzug des Schuldners ausgeschlossen.

Nicht ganz eindeutig ist allerdings bis heute die Frage beantwortet, in welcher Höhe ein Zurückbehaltungsrecht besteht. Darf der Schuldner den gesamten Rechnungsbetrag zurückbehalten oder lediglich den Betrag der Umsatzsteuer? Es wird argumentiert, dass der Schuldner lediglich in Höhe des Vorsteueranspruchs ein berechtigtes Interesse hat, da ohne eine korrekte Rechnung allein in dieser Höhe sein Anspruch gegenüber dem Finanzamt gefährdet ist. Auf der „sicheren Seite“ ist man, wenn lediglich der Betrag der Vorsteuer zunächst nicht gezahlt wird. Im Zweifel ist hier aber ein Rechtsrat einzuholen, da immer die Umstände des Einzelfalls maßgeblich sind.

Mit diesem Leistungsverweigerungsrecht hat der Schuldner ein wirksames Druckmittel in der Hand. Daneben kann ein Anspruch des Leistungsempfängers auf den Verspätungsschaden (wie Zinsen wegen späterer Geltendmachung des Vorsteueranspruchs) treten.

D. Ausblick Der EU-Ministerrat hat am 13.7.2010 die Änderung der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie (MwStSystRL) 2006/112/EC beschlossen. Eine der wesentlichen Änderungen betrifft die Vereinfachung der elektronischen Rechnung.

Der neugefasste Art. 233 MwStSystRL vereinfacht die Anwendungsvoraussetzungen für elektronische Rechnungen und stellt diese den Papierrechnungen gleich. Es wird zukünftig den Beteiligten einer Rechnungsstellung überlassen die Authentizität, Integrität und Lesbarkeit einer Rechnung sicherzustellen und zwar unabhängig davon, ob die Rechnung auf Papier gedruckt oder elektronisch übermittelt wird. Zulässig sind hierfür alle Verfahren, die einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den erbrachten Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen und der Rechnung zuverlässig herstellen. Die bislang verpflichtend vorgeschriebene digitale Signatur beziehungsweise das EDIFACT-Verfahren werden nur noch beispielhaft angeführt.

Die EU-Mitgliedsstaaten haben bis Ende 2012 Zeit, die neue Richtlinie in nationales Recht umzusetzen. Im Zuge ihres Planes zur Realisierung des 25 % Nettoabbauziels der Bürokratiekosten arbeitet das Bundesfinanzministerium bereits an einer Änderung der Paragraphen des Umsatzsteuergesetzes, die die elektronische Rechnung betreffen. Eine beschlussfähige Fassung soll dem Kabinett noch in diesem Jahr vorliegen.