



Gibt es doch gültige elektronische Rechnungen ohne qualifizierte Signatur?

Beitrag zur Diskussion über Formerleichterungen beim elektronischen Rechnungsversand an Private.

Raoul Kirmes

Über den Autor



Raoul Kirmes ist Produktmanager bei der [mentana-Claimsoft AG](#), einem auf PKI- und Signaturlösungen spezialisierten Softwareunternehmen. Er ist Mitautor des Buches „Digitale Signaturen in der Praxis“ und Verfasser von zahlreichen Fachbeiträgen zum Thema Signaturen und Beweiskraft elektronischer Dokumente.

Einleitung

Seit einiger Zeit wird vereinzelt von Unternehmen der Standpunkt vertreten, dass der **Versand elektronischer Rechnungen an Privatpersonen** von den Regelungen des § 14 Abs.3 UStG ausgenommen sei. Dies soll im Ergebnis dazu führen, dass Rechnungsdokumente, die an Privatpersonen übersandt werden, **keiner Sicherung durch qualifizierte elektronische Signaturen im Sinne des § 14 Abs.3 UStG bedürften**.

Nachfolgender Beitrag geht der Frage nach, ob diese Auffassung eine Stütze im Gesetz findet.

I. Keine Verpflichtung zur Rechnungslegung gem. § 14 Abs. 2 UStG gegenüber Privaten

Für die Auffassung, dass Formerleichterungen greifen könnten, spricht zunächst ein „Erst-Recht-Schluss“ aus § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG. Denn der Unternehmer ist zunächst nur berechtigt, Rechnungen gegenüber Privatpersonen auszustellen. Ist der Unternehmer aber nur berechtigt, ist er folglich nicht verpflichtet, und wenn es nicht einmal eine Pflicht zur Rechnungslegung gibt, dann doch erst recht keine Pflicht, elektronische Rechnungen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach § 14 Abs.3 UStG zu versehen. Soweit die Argumentation für die Formerleichterungen.

Gegen diesen, mit Verlaub „schlichten“, Schluss spricht jedoch folgendes:

II. Wirkung der Abrechnungsoption in § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG gegenüber Privaten

Zunächst zum Regelungsgehalt und Sinn und Zweck von § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG. Die Regelung unterstellt zutreffend, dass es B2C Verbindungen gibt, in denen eine Rechnungslegung bislang nicht üblich war und stellt klar, dass bis auf die im Gesetz ausdrücklich angeordneten Fälle (z.B. Abrechnung an Bauwerken) hier auch

zukünftig keine „Rechnung“ im Sinne des UStG durch den Unternehmer erstellt werden muss. Man denke an die Fülle von Dauerschuldverhältnissen wie Miet- und Pachtverträge (soweit überhaupt umsatzsteuerrelevant), oder der schlichte Einkauf beim Bäcker, bei dem gegenüber Privaten eine Rechnung wohl die absolute Ausnahme ist und bleiben wird. Ein Segen!

Der Unternehmer kann aber Rechnung legen (optieren), wenn dies durch den Verbraucher erwartet wird oder sonst für den Unternehmer Sinn macht. Der Klassiker dürften wohl hier Telekommunikationsentgelte oder die Rechnung der Autowerkstatt sein, bei denen sich eine Rechnung auch an Verbraucher inzwischen fest eingebürgert hat.

Im dem Fall, indem der Unternehmer keine Rechnung gegenüber dem Privaten erteilt, erfüllt der Unternehmer seinerseits durch „andere Aufzeichnungen“ als eine „Rechnung“ (wie Verträge, Kassenbelege oder Ähnliches) die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG bzw. § 63 UStDV sowie §§140 ff AO. Diese Regelung macht auch Sinn, da der Private normalerweise keinen Beleg benötigt, da er keine Vorsteuer abziehen kann.

Anders z.B. bei der Abrechnung von Leistungen an Bauwerken, wo der Unternehmer zur Rechnungslegung auch an Private verpflichtet ist und der Private auch ein Interesse am Rechnungsbeleg haben muss, da sich aus diesem Rechnungsbeleg die Höhe seiner Steuerschuld ergibt (Revers-Charge Verfahren).

Nur heißt keine Rechnung eben keine Rechnung!

Und deswegen geht die Argumentation mit § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG bereits ins Leere. Denn es macht einen Unterschied, ob **keine Rechnung** erteilt wird oder **ob eine Rechnung freiwillig** erteilt wird.

Die Unternehmen die behaupten aus § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG ergäbe sich eine Formerleichterung, stellen gerade eine Rechnung an Privatpersonen aus. Sie machen eben keinen Gebrauch von der Möglichkeit des § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG keine Rechnung zu stellen sondern optieren freiwillig zur Rechnungslegung auch gegenüber Privaten.

III. Freiwilligkeit der Rechnungslegung als Begründung für Formerleichterungen?

Fraglich ist also vielmehr, ob sich aus der Freiwilligkeit der Rechnungslegung eine Formerleichterung im Gesetz begründen lässt, die es erlaubt, elektronische Rechnungen gegenüber Privaten ohne qualifizierte elektronische Signatur zu übermitteln.



A. Wortlaut § 14 Abs.3 UStG

Der Wortlaut des § 14 Abs.3 UStG in heutiger Fassung ist Ergebnis der Umsetzung der 6. MwSt. RL (77/388/EWG) in der Fassung der Änderungsrichtlinie EG 2001/115 vom 20.12.2001 und lautet:

„Bei einer auf elektronischem Weg übermittelten Rechnung müssen die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sein durch...“

Dem Wortlaut nach sind **immer** dann, wenn auf elektronischem Weg eine Rechnung **übermittelt wird**, die Formvorschriften des § 14 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 UStG einzuhalten und die elektronischen Belege mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.

Eine **Differenzierung** nach dem Typ des Rechnungsempfängers oder dem Umstand, dass die Rechnungslegung freiwillig erfolgt, lässt sich aus dem Wortlaut somit zunächst **nicht** entnehmen.

B. Sinn und Zweck der Formvorschriften des § 14

Abs.3 UStG

Eine Formerleichterung für private Empfänger ist auch nicht mit dem Sinn und Zweck der Norm vereinbar. Denn eine nichtformgerechte elektronische Rechnung ist aufgrund der von ihr ausgehenden erhöhten Gefahr von Manipulationen vom Gesetzgeber ausdrücklich nicht erwünscht.

§ 14 Abs. 3 UStG will auch schon das abstrakte Risiko von manipulierten elektronischen Rechnungen bekämpfen. Elektronisch übermittelte Rechnungen bringen für die Steuerbehörden das Problem mit sich, dass diese ohne große Mühen manipuliert werden können (vgl. BT- Drs. 14/2683 v. 15.02.2000). Ein elektronisches Dokument kann deshalb nicht ohne weitere technische Maßnahmen ein Belegäquivalent zur Papierrechnung darstellen. Ohne genaue Reglementierung der zusätzlich notwendigen technischen Maßnahmen für elektronische Rechnungen wäre die Feststellung des Nettoleistungswertes zur Berechnung der geschuldeten Umsatzsteuer erheblich gefährdet, denn dieser wird zunächst in aller Regel dem Rechnungsbeleg des leistenden Unternehmers entnommen.

Diese Gefahr für die Umsatzsteuer besteht zunächst auch völlig losgelöst von der gleichlaufenden Gefahr der Manipulation der Vorsteuerbeträge auf Seiten des Empfängers, denen durch § 15 UStG begegnet wird (vgl. BT- Drs. 14/2683 v. 15.02.2000 Seite 130, letzter Absatz „Da außerdem...“).

§ 14 Abs.3 UStG dient zunächst dem Schutz des Umsatzsteueraufkommens und verpflichtet den Aussteller von elektronischen Rechnungen.

Eine Differenzierung nach Empfängern würde nur auf eine Sicherung der Ansprüche der Empfänger auf Vorsteuer abzielen und verkennt die Doppelfunktion der Rechnung als

Abrechnungsinstrument (wohl Realakt) und Erklärung (Anerkenntnis) des Ausstellers gegenüber dem Finanzamt.

Die Sicherung der Interessen der abzugsberechtigten Empfänger auf Vorsteuer ist nur Nebenfolge des primär staatlichen Sicherungsinteresses an der Umsatzsteuer welches durch formgerechte Rechnungsbelege sichergestellt wird. Wegen dieses vorbeschriebenen erhöhten Risikos von Manipulationen hat der Gesetzgeber elektronische Rechnungen und deren Übermittlung nur unter genau gesetzlich bestimmten Fällen für zulässig erklärt. Die Regelungen zu den zugelassenen Übermittlungsarten und ggf. Ausnahmen sind enumerativ. Jede weitere nicht gesetzlich geregelte Ausnahme würde das abstrakte Risiko vom massenhaften Auftreten manipulierter elektronischer Rechnungen befördern. Beispiele gibt es genug! Man denke an die gefälschten Rechnungsdokumente der Telekom und Ebay die millionenfach im Netz unterwegs waren.

Eine ausdrückliche Ausnahme von den Formanforderungen für private Empfänger ist nicht gesetzlich geregelt.

Dies ist auch kein Widerspruch zur Regelung in § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG. Denn wenn auf eine Rechnung gemäß § 14 Abs. 2 S.1 Nr. 2 UStG verzichtet wird, realisiert sich das Risiko von Manipulationen gerade nicht. Es werden ja in diesem Fall keine ungesicherten und leicht manipulierbaren Belege in den Verkehr gebracht. Im Gegenteil. Es gibt nur Belege beim Unternehmer, die durch die Anforderungen aus § 146 Abs. 4 AO; § 239 Abs.3, 4 HGB und GOBS ausreichend geschützt sind.

C. Systematik des UStG

Formerleichterungen für private Rechnungsempfänger lassen sich auch systematisch nicht halten. Die Umsatzsteuer wird vom Prinzip der Neutralität beherrscht (vgl. EUGH v. 29.5.01-Freemans UR 01,349(351)). D.h. bei der Abrechnung zwischen Unternehmern soll sich die Umsatzsteuer nicht auswirken, sondern neutral bleiben. Formerleichterungen wären also, wenn überhaupt, gerade nur bei der Abrechnung zwischen Unternehmern denkbar, da ein Unternehmer die vom Leistenden ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Der Fiskus hat in diesem Fall also keine Steuereinnahme. Anders bei der Abrechnung an eine Privatperson. Genau in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer als „echte“ Einnahme, denn die Umsatzsteuer trifft den Endverbraucher (vgl. Zeuner in Bunjes/Geist, Einleitung Rdn.19). Es wäre geradezu paradox, wenn der Gesetzgeber beim einkommenskritischen Vorgang - Umsatzsteuerinkasso gegen Privatpersonen - auf Formvorschriften verzichtet und bei neutralen Vorgängen - Umsatzsteuerinkasso zwischen Unternehmern - strengere Anforderungen stellt.



D. Prinzip der Formstrenge im Steuerrecht

Schließlich übersieht die Meinung, welche Formerleichterungen für elektronische Rechnungen gegenüber Privaten propagiert auch die ausdrücklich gegenteilige Anordnung in **§ 146 Abs. 6 AO**.

Diese lautet:

§ 146 Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen

(...)

(6) Die Ordnungsvorschriften gelten auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und **Aufzeichnungen**, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, **führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein**.

Die Geltung der Ordnungsvorschriften auch auf „freiwillig“ erfüllte Aufzeichnungen ist ein allgemeines Prinzip in Steuer- und Handelsrecht. Die Formanforderungen an elektronische Rechnungen sind ohne jeden Zweifel Ordnungsvorschriften im Sinne der AO. Der Gesetzgeber hat also die Frage bereits entschieden wie zu verfahren ist, wenn ein Unternehmer Aufzeichnungen, vorliegend elektronische Rechnungen, erstellt ohne dazu gesetzlich verpflichtet zu sein. Er muss die Formvorschriften einhalten.

Die Freiwilligkeit begründet prinzipiell keine Formerleichterungen.

Zusammenfassung:

Eine Ausnahme von der Regelung des § 14 Abs. 3 UStG der Gestalt, dass die Übermittlung elektronischer Rechnungen an Privatpersonen ohne qualifizierte Signatur zulässig sein soll, findet im Gesetz keine Stütze.

Newsletter abonnieren:

Monatlich aktuelle Informationen zum den Themen GDPdU, GoBS, elektronische Rechnungen.

http://www.elektronische-steuerpruefung.de/newsletter/a_newsletter.php4