

1. Neue Regelungen betreffend Rechnungsausstellung

Mit Wirkung auf den 1.1.2013 wurden die Bestimmungen des § 11 UStG betreffend die Rechnungsausstellung in wesentlichen Bereichen geändert.

In § 11 Abs. 1 UStG wird klargestellt, dass der Unternehmer Rechnungen legen **muss**, wenn er gegenüber anderen Unternehmern liefert oder leistet. Die Rechnungslegungspflicht gilt auch bei Leistungen gegenüber juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind und bei Werklieferungen oder Werkleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gegenüber Nichtunternehmern (Privatpersonen).

Gemäß dem letzten Satz des § 11 Abs. 1 muss der Unternehmer seiner Verpflichtung innerhalb von 6 Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachkommen. Unabhängig davon wird das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht in § 19 UStG geregelt. Für Unternehmen, die der Sollbesteuerung unterliegen (Normalfall) entsteht die Steuerschuld spätestens mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind. Dieser Termin verschiebt sich längstens um einen Kalendermonat, wenn die Rechnung nicht im gleichen Monat erstellt wird. Für Unternehmen, die der Istbesteuerung unterliegen (Unternehmen mit selbständigen Einkünften oder mit gewerblichen Einkünften ohne Buchführungspflicht oder mit anderen Umsätzen unter € 110.000) entsteht die Steuerpflicht mit der Vereinnahmung des Entgelts.

Neu ist auch eine verpflichtende Rechnungsausstellung für innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Leistungen, wo die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Für diese Verpflichtung zur Rechnungslegung gilt eine kürzere Frist. Die Rechnung muss spätestens am 15 Tag des Kalendermonats gelegt werden, der auf den Kalendermonat folgt, indem die sonstige Leistung ausgeführt wurde.

In § 11 Abs. 3 UStG werden die verpflichtenden Rechnungsinhalte beschrieben, wobei hier vom Gesetzgeber nunmehr eine übersichtliche Reihung nach Kleinbuchstaben vorgenommen wurde. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Bestimmungen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonsti-

Die elektronische Rechnung

Mag. Walter THOMANETZ
Wirtschaftstreuhänder
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

ge Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;

g) das Ausstellungsdatum;

h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Für die Angaben unter a und b ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift ermöglicht.

Als Rechnung im Sinne des UmsatzsteuerG gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmen über eine Lieferung oder eine sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Alle notwendigen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, wenn in der Rechnung auf diese Belege hingewiesen wird (zB genaue Bezeichnung der gelieferten Gegenstände, wenn auf den tatsächlichen vorhandenen Lieferschein hingewiesen wird und dieser die geforderten Angaben enthält).

In § 11 Abs. 1 Z 4 wird geregelt, dass wenn es zur Vereinnahmung von Anzahlungen (Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts vor Leistungserbringung oder Durchführung der Lieferung) kommt, auch darüber Rechnungen zu erstellen sind, für die die generellen Vorschriften sinngemäß anzuwenden sind. Damit wird eine Verpflichtung zur Ausstellung von Anzahlungsrechnungen vorgegeben.

Werden Entgelte vereinnahmt, bevor die Lieferung oder sonstigen Leistung durchgeführt wurde (Anzahlungen) und dafür Rechnungen ausgestellt, gelten für die Erstellung der Endabrechnung

Die elektronische Rechnung

Mag. Walter THOMANETZ
Wirtschaftstreuhänder
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

spezielle Vorschriften. In diesem Fall sind die vor Leistungserstellung erhaltenen Entgelt (Nettobetrag und die darauf entfallende Umsatzsteuer) in der Rechnung offen in Abzug zu bringen, wenn dafür Rechnungen erstellt wurden.

Aus meiner Sicht können in der Endabrechnung auch die nach erfolgter Leistung erhaltenen Zahlungen offen abgesetzt werden, wenn dafür Teilrechnungen ausgestellt wurden.

Für die Abrechnung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen, wo es gem. § 19 Abs. 1 UStG zum Übergang der Steuerschuld kommt, gilt eine Erweiterung bei den Rechnungsbestandteilen. Hier muss auch zwingend die UID-Nr. des Leistungsempfängers angegeben werden. Die Umsatzsteuer darf in diesen Rechnungen natürlich nicht offen ausgewiesen werden.

Wenn in einer Rechnung über Lieferungen oder sonstige Leistungen abgerechnet wird, die verschiedenen Steuersätzen unterliegt, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird die Rechnung durch Maschinen ermittelt, genügt der Ausweis des Steuerbetrags in einer Summe, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird.

2. Die elektronische Rechnung

§ 11 Abs. 2 UStG definiert nunmehr die elektronische Rechnung: „**Als Rechnung gilt auch eine elektronische Rechnung, sofern der Empfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass**

- die Echtheit ihrer Herkunft,
- die Unversehrtheit ihres Inhalts und
- ihre Lesbarkeit

gewährleistet sind. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des leistenden Unternehmers oder des Ausstellers der Rechnung. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass der nach diesem Bundesgesetz erforderliche Rechnungsinhalt nicht geändert wurde. Der BM für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen jedenfalls erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre lang aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 BAO anwendbar. Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der elektronischen Rechnung müssen für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

Die in § 11 Abs. 2 UStG angesprochene VO wurde bereits als E-Rechnung-UStV erlassen:

§ 1. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung sind jedenfalls gewährleistet,

1. wenn der Unternehmer ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren anwendet, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Lieferung oder sonstigen Leistung geschaffen wird,

2. wenn eine elektronische Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) übermittelt wird

3. wenn die Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur im Sinne des § 2 Z 3a des Signaturgesetzes versehen ist, oder

4. wenn die Rechnung durch elektronischen Datenaustausch (EDI) ... übermittelt wird

Die VO ist mit 1.1.2013 in Kraft getreten.

Nach dem Willen des Gesetzgebers (und den Vorgaben der EU), soll die Papierrechnung und die elektronische Rechnung gleichbehandelt und die Zulässigkeit einer elektronischen Rechnung wesentlich vereinfacht werden.

Die Anforderungen an die Inhalte einer Rechnung bleiben unverändert und gelten für beide Rechnungsarten. Nur die Übermittlungsmöglichkeit der Rechnungen wurde erleichtert.

Die elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format (pdf, jpg, XML) ausgestellt und elektronisch empfangen wurde. Der Weg der Übermittlung wird nicht vorgegeben. Die Rechnung kann daher als Email, als Anhang einer Email, als Upload oder Download erfolgen.

Die rechtlichen Vorgaben gehen davon aus, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer Rechnung durch innerbetriebliche Steuerungsverfahren gewährleistet werden können, wenn diese einen **verlässlichen Prüfpfad** zwischen einer Rechnung und einer Lieferung/Dienstleistung schaffen. In der Verordnung werden auch andere Technologien angeführt, die diese Voraussetzungen erfüllen. Diese werden aber bei KMU selten eingesetzt, und konnten schon bisher eingesetzt werden.

☛ **Achtung:** die Gleichstellung der Papierrechnung und der elektronischen Rechnung bedingt nunmehr auch, dass man aufpassen muss, dass eine Rechnung nicht doppelt übermittelt wird, da ansonsten die Gefahr besteht, dass die Umsatzsteuer doppelt bezahlt werden muss (§ 11 Abs. 12 UStG).

Bisher war es unproblematisch eine Rechnung beispielsweise im PDF-Format zur Vorweginformation an den Kunden zu schicken oder an mehrere Adressen des Kunden zu verschiedenen Zeitpunkten. Da eine PDF-Rechnung (ohne qualifizierte elektronische Signatur) ungültig war, konnte das Vorwegverschicken keine rechtlichen Folgewirkungen haben. Da jetzt die PDF-Rechnung gültig ist liegt eine Doppelausstellung vor, wenn man zuerst die Rechnung als PDF-Dokument schickt und zusätzlich die gleiche Rechnung als Papierrechnung nachschickt.

Daher gilt bezogen auf den einzelnen Geschäftsvorgang der Grundsatz **entweder** elektronische Rechnung **oder** Papierrechnung. Es ist nicht notwendig, alle Rechnung elektronisch zu erstellen. Da der Kunde der Übermittlung einer elektronischen Rechnung zustimmen muss, muss es hier auch in Zukunft beide Varianten geben. Das gleichzeitige Versenden einer identischen Rechnung an mehrere Emailadressen des Empfängers gilt nicht als Mehrfachausstellung.

Muss eine bereits elektronisch verschickte Rechnung, nochmals übermittelt werden oder als Papierrechnung nachgesendet werden, dann müssen diese Rechnungen einen Vermerk haben, dass es sich um eine Kopie handelt.

Wird ein und dieselbe Rechnung im Falle einer Downloadmöglichkeit mehrmals heruntergeladen, ist dies auch keine Mehrfachausstellung. Die Ausstellung der Rechnung gilt in dem Moment vollzogen, wo diese als Downloadrechnung zur Verfügung gestellt wird.

Bleiben wir gleich bei der **Zustimmung des Kunden**. Wie die Zustimmung erfolgen muss, ist nicht festgelegt. Die Zustimmung kann auch stillschweigend erfolgen, indem der Kunde eine elektronische Rechnung bezahlt. Zustimmungserklärungen können auch eigenständig eingeholt werden oder über die allgemeinen Geschäftsbedingungen geregelt werden. Auch die Übermittlung einer elektronischen Rechnung mit Hinweis auf ein Widerspruchsrecht ist möglich. Widerspricht der Kunde, dann muss die elektronisch übermittelte Rechnung storniert werden und diese auf Papier übermittelt werden. Die Übermittlung per Fax ist weiterhin möglich, gilt aber als elektronische Rechnung. Wird eine eigenständige Zustimmungserklärung eingeholt, sollte die Art der elektronischen Übermittlung und das elektronische Format geregelt werden.

Es ist damit zu rechnen, dass Kunden keine Einwände haben werden, wenn die üblichen Standardformate (PDF, JPG, TIF) zur Anwendung kommen. Nur wenn der Kunde zusätzliche Softwarelösungen braucht, wird dieser erst animiert werden müssen, der elektronischen Zustellung zuzustimmen.

Da mit der Freigabe der elektronischen Rechnung leider auch mit umfangreichen Störungen durch Spamrechnungen zu rechnen ist, sollte bei der Erstellung und beim Empfang eine gewisse Sorgfalt herrschen.

Es ist daher zu empfehlen, die verschickten Rechnungen im PDF-Format vor Veränderungen zu schützen. Für den Empfang von Rechnungen könnte eine eigene Emailadresse Verwendung finden. Elektronische Rechnungen werden eben nur dann akzeptiert, wenn diese über diese Emailadresse gesendet werden (zB Rechnungseingang@musterman.com).

Eventuell sollte man die erste Rechnung aus einem neuen Geschäftskontakt per Papier/Fax erhalten, damit die Stammdaten gesichert erfasst werden können. Überweisungen von Rechnungen sollten dann immer unter Verwendung der gespeicherten Stammdaten durchgeführt werden. Damit kann man der Gefahr begegnen, dass jemand durch die Manipulation von Bankdaten zu ungerechtfertigten Zahlungen kommt.

Für die Gültigkeit der elektronischen Rechnung ist es wesentlich, dass deren Inhalt **nicht verändert** wird. Es wird nicht die objektive Unveränderbarkeit gefordert, sondern die Tatsache, dass tatsächlich keine Änderung vorgenommen wurde. Also dass beispielsweise eine PDF-Datei mit Hilfe spezieller Programme verändert werden kann, schadet nicht, nur darf tatsächlich keine Änderung vorgenommen werden.

Wenn eine elektronische Rechnung nicht alle geforderten Merkmale aufweist, kann eine Korrektur nur vom Aussteller erfolgen, selbst wenn man technisch in der Lage wäre die Korrektur durchzu-

führen, würde dann die Grundvoraussetzung der Gültigkeit der elektronischen Rechnung verletzt.

Die Echtheit der Herkunft garantieren heißt, dass nur solche Rechnungen angenommen werden dürfen, die von dem Unternehmen kommt, der eine Lieferung oder sonstige Leistungen für das Unternehmen erbracht hat. Das innerbetriebliche Steuerungsverfahren muss lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnung sicherstellen. Selbst wenn eine Rechnung ordnungsgemäß vom richtigen Lieferanten übermittelt wurde, müssen dennoch alle Rechnungsbestandteile, insbesondere Name und Adresse des Lieferanten in der Rechnung richtig angeführt sein.

Die Rechnung muss lesbar sein, also mit Hilfe von vorhandenen technologischen Mitteln in angemessener Frist so dargestellt werden, dass sie vom Menschen erfasst und verstanden werden kann.

Bei elektronisch gespeicherte Daten müssen nach den allgemeinen Vorschriften der BAO (Bundesabgabenordnung) die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht gewährleistet sein.

Um die Lesbarkeit zu garantieren, sollte während der gesamten Aufbewahrungsdauer eine geeignete und zuverlässige Visualisierungssoftware für das technische Format der jeweiligen Rechnung vorhanden sein. Bei elektronischen Formaten wie PDF, JPG, TIF wird das keine weiteren Anforderungen bedeuten. Es gibt allerdings auch Dienstleistungsunternehmen am Markt, die die Archivierung von Daten übernehmen.

Die Echtheit der Herkunft der Rechnung und die Unversehrtheit des Inhalts einer Rechnung werden durch ein funktionierendes innerbetriebliches Steuerungsverfahren gewährleistet. Es sind konkrete Verfahren gemeint, die vom Unternehmer eingerichtet, umgesetzt und auf dem neuesten

Stand gehalten werden, um die Identität des Lieferers oder Dienstleistungserbringers, die Authentizität der Pflichtangaben einer Rechnung und die Lesbarkeit der Rechnung vom Zeitpunkt ihrer Ausstellung bis zum Ende ihrer Aufbewahrungsdauer zu gewährleisten.

Das Unternehmen muss daher in der Lage sein zu prüfen, ob die Rechnung dem Grunde nach korrekt ist, dh ob die in Rechnung gestellte Lieferung oder Leistung tatsächlich in der dargestellten Qualität und Quantität erbracht wurde und der Rechnungsaussteller auch den behaupteten Zahlungsanspruch hat. Es ist zu prüfen, ob die vom Rechnungsaussteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und damit sichergestellt wird, dass er nur Rechnungen begleicht, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist.

In der VO wird aber nicht nur ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren gefordert, sondern dessen Fähigkeit einen **verlässlichen Prüfpfad** zwischen Rechnung und der Lieferung/sonstigen Leistung herzustellen.

Unter einem Prüfpfad ist im betrieblichen Rechnungswesen ein dokumentierter Ablauf der Entstehung und Abwicklung eines Geschäftsvorfalles zu verstehen. Ein Prüfpfad muss sich in beiden Richtungen verfolgen lassen (also zB von der Rechnung zum Lieferschein bzw. vom Lieferschein zur Rechnung) und stellt eine Verbindung zwischen den verschiedenen Dokumenten des Vorgangs her. Mit Hilfe des Prüfpfades soll kontrolliert werden können, ob die abgerechnete Leistung in der ausgewiesenen Form tatsächlich erbracht worden ist. Zu einem Prüfpfad gehören die Ausgangs-

dokumente, die abgewickelten Umsätze, sowie Verweise auf die Verbindungen zwischen beiden. Ein verlässlicher Prüfpfad kann zB aus folgender Dokumentreihe gebildet werden:

- ✓ Auftragsschein (Bestellung)
- ✓ Lieferschein, unterschriebenes Leistungsprotokoll
- ✓ Rechnung
- ✓ Überweisungsbeleg

Die Finanzverwaltung gibt keine bestimmte Methode des Prüfpfads vor. In Zukunft wird die Betriebsprüfung auch beurteilen, ob das angewandte System den Vorschriften entspricht und so der Vorsteuerabzug aus den elektronischen Rechnungen zu Recht vorgenommen wurde.

Bei KMU gehe ich davon aus, dass auch elektronische Rechnungen zur weiteren Behandlung im Rechnungswesen (Prüfung, Vorbereitung der Zahlung, Erfassung in der Buchhaltung) ausgedruckt werden. Dennoch sollten, sowohl die Emails, als auch deren Anhang gespeichert werden (bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist). Zur Dokumentation des innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens könnten Hinweise direkt auf der Rechnung gegeben werden (zB Anbringung eines Stempels, in dessen Felder die ER-Nr. eingetragen wird, der Besteller die Richtigkeit der verrechneten Lieferung oder Leistung bestätigt und der Geschäftsführer oder verantwortliche Mitarbeiter die Zahlung freigibt)

Aufbewahrung

Nach den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen müssen alle ausgestellten Rechnungen und alle empfangenen Rechnungen bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist sicher aufbewahrt werden. Die Gleichstellung zwischen Papierrechnung und elektronischer Rechnung gilt auch in diesem Bereich. Elektronische Rechnungen können daher auch in **Papierform** aufbewahrt werden, genauso wie Papierrechnungen elektronisch aufbewahrt werden können. Werden Aufzeichnungen elektronisch gespeichert, müssen diese für abgabenrechtliche Zwecke auch in elektronischer Form zur Verfügung gestellt werden.

Ob beim Versand von elektronischen Rechnungen per E-Mail-Anhang auch die den Anhang beinhaltende E-Mail zu archivieren ist, geht aus den Ustern nicht hervor. Eine Aufbewahrungspflicht ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die E-Mail selbst Rechnungsdaten enthält. Aber auch sonst ist zur Dokumentation des Prüfpfads eine Archivierung der Mails zu empfehlen. Die Aufbewahrungspflicht beträgt 7 Jahre und läuft vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen vorgenommen wurde.

☞ **Achtung:** Die Aufbewahrungsfrist für Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden sind 22 Jahre lang aufzubewahren. Das gilt insbesondere für Gebäude, die der Unternehmer erstmalig nach dem 31.3.2012 in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet.

Ich hoffe ich konnte das rechtliche Umfeld der elektronischen Rechnung nachvollziehbar darstellen und aufzeigen, dass die elektronische Rechnung jedenfalls eine Organisationsumstellung bedeutet. Damit wird das bereits im § 22 für GmbH vorgeschriebene interne Kontrollsystem auch in den steuerlichen Fokus gerückt. Falls Sie bei der Umstellung im Alltag Unterstützung benötigen, dann stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.