

Fragen und Antworten zur elektronischen Rechnung

**Inklusive der geplanten
Änderungen zum
Steuervereinfachungsgesetz 2011**

Peters, Schönberger & Partner, München
(www.psp.eu)

PROJECT CONSULT Unternehmensberatung, Hamburg
(www.project-consult.de)

**Version 004
Stand 17.02.2011**

Vorwort

Zunehmend machen Unternehmen von der Möglichkeit Gebrauch, Rechnungen auf elektronischem Wege zu versenden. Für die digitale Variante sprechen Kosten- und Effizienzvorteile sowie eine medienbruchfreie Einbindung in bestehende EDV-Prozesse innerhalb des Unternehmens.

Was viele jedoch übersehen: Der Steuergesetzgeber stellt besondere Anforderungen an den elektronischen Rechnungsversand. Können diese - etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung - nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, so besteht insbesondere für den Rechnungsempfänger primär das Risiko, den Vorsteuerabzug zu verlieren.

Dieser **Fragen- und Antwortenkatalog** soll dazu beitragen, die wesentlichen Problemstellungen zu adressieren und Ihnen eine Hilfestellung in der praktischen Umsetzung geben. Bei diesem Fragen- und Antwortenkatalog handelt es sich um eine Orientierungshilfe für Unternehmen und Unternehmer.

Der Fragen- und Antwortenkatalog wird laufend aktualisiert und bekannt gegeben.

Inhaltliche Änderungen/Ergänzungen des Fragen- und Antwortenkatalogs, die sich seit der letzten veröffentlichten Version ergeben haben, sind durch seitliche Randstriche gekennzeichnet.

VERSIONSKONTROLLE:

Die stets aktuellste Version können Sie auf <http://www.psp.eu/fag> herunterladen.

Die dargestellten Ausführungen sind ohne Gewähr und sollen Ihnen die Probleme in groben Zügen überblicksweise und ohne Anspruch auf Vollständigkeit und Detailgenauigkeit näher bringen. Der Fragen- und Antwortenkatalog ist nicht geeignet, Einzelheiten der jeweiligen gesetzlichen Regelungen und alle Aspekte der angesprochenen Themen zu beleuchten und ersetzt nicht die rechtliche und steuerrechtliche Beratung im Einzelfall. Vor geschäftlichen Entscheidungen setzen Sie sich bitte mit ihrem Steuerberater/Wirtschaftsprüfer in Verbindung. Die gesetzlichen Regelungen können sich seit Erscheinen dieses Textes geändert haben.

Inhalt

I.	Rechtliche Grundlagen / Status quo	6
I.1.	Bei der elektronischen Rechnung sollen die elektronische Signatur bzw. das EDI-Verfahren nicht mehr verpflichtend anzuwenden sein. Was ist davon zu halten?	6
I.2.	Was ist unter einer elektronischen Rechnung zu verstehen?	6
I.3.	Dürfen Rechnungen elektronisch übermittelt werden?	7
I.4.	Was sind die größten Problemfelder im Umgang mit der elektronischen Rechnung?	7
I.5.	Wann ist eine elektronische Rechnung umsatzsteuerlich ordnungsmäßig?	7
I.6.	Wie können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts erreicht werden?	7
I.7.	Was ist eine qualifizierte elektronische Signatur?	8
I.8.	Wie erkennt man eine elektronische Signatur?	8
I.9.	Schreibt die Finanzverwaltung zur Erzeugung qualifizierter elektronischer Signaturen ein bestimmtes technisches Verfahren vor?	8
I.10.	Ist eine Rechnung via Telefax eine elektronische Rechnung?	8
I.11.	Was ist bei Rechnungen via EDI zu beachten?	9
I.12.	Gibt es Ausnahmen bei elektronischen Rechnungen?	9
I.13.	Benötigt man auch eine Sammelrechnung, wenn der eigentliche EDI-Datensatz bereits mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist?	9
I.14.	Ist das Verfahren der elektronischen Rechnungsübermittlung auch im Massenverfahren zulässig?	9
I.15.	Bedarf es zur elektronischen Rechnungsübermittlung der Zustimmung des Empfängers?	10
I.16.	Welche Auswirkungen hat es, wenn nicht jede Signatur beim Eintreffen der Rechnung überprüft wird?	10
I.17.	Kann man eine elektronische Rechnung ausdrucken und wie eine Papierrechnung behandeln?	10
I.18.	Die empfangenen elektronischen Rechnungen berechtigen offensichtlich nicht zum Vorsteuerabzug. Was kann man tun?	10
II.	Aufbewahrung und Prüfbarkeit	11
II.1.	Gibt es einen Unterschied zwischen Aufbewahrung und Archivierung?	11
II.2.	Welche Aufbewahrungsfristen gelten für elektronische Rechnungen?	11
II.3.	Wie prüft die Finanzverwaltung die gesetzlichen Vorgaben an die elektronische Rechnungsstellung?	11
II.4.	Welche Besonderheiten sind nach den GDPdU / GoBS bei elektronischen Rechnungen zu beachten?	11
II.5.	Gibt es Besonderheiten, wenn nach dem Rechnungsempfang eine Konvertierung beim Empfänger erfolgt?	12
II.6.	Müssen E-Mails, mit denen die elektronischen Rechnungen übermittelt wurden, aufbewahrt werden?	12
II.7.	Was bedeutet „revisionssichere Archivierung“ in diesem Zusammenhang?	13

II.8.	Müssen elektronischen Rechnungen im Inland aufbewahrt werden?	13
II.9.	Archivierung im Haus oder beim Dienstleister?.....	14
II.10.	Wie ist mit unrichtig zugestellten elektronischen Rechnungen umzugehen?.....	14
II.11.	Müssen elektronische Rechnungen „nachsigniert“ werden?.....	14
II.12.	Welche Rolle spielt die Verfahrensdokumentation?	15
II.13.	Muss das Verfahren geprüft oder abgenommen werden, und wer macht das?.....	15
III.	Dienstleister/Outsourcing	16
III.1.	Darf die elektronische Rechnungserstellung an einen Dienstleister ausgelagert werden?	16
III.2.	Gibt es hier unterschiedliche Betreiber-Modelle, und was ist dabei zu beachten?	16
III.3.	Gibt es neben dem Umsatzsteuergesetz auch zivilrechtliche Vorgaben?.....	16
III.4.	Müssen bereits die Daten, welche an den Dienstleister übermittelt werden, mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sein?	16
III.5.	Darf der Dienstleister auch gleichzeitig für den Rechnungsempfänger (insbesondere im Rahmen der Verifikation) tätig werden?.....	17
III.6.	Gibt es besondere Vorgaben der Finanzverwaltung im Fall der Mehrvertretung?.....	17
III.7.	Darf die Finanzverwaltung beim Dienstleister prüfen?	17
III.8.	Muss der Prozess beim Dienstleister geprüft bzw. abgenommen werden?.....	17
III.9.	Bedarf es auch beim Outsourcing noch einer Verfahrensdokumentation beim auslagernden Unternehmen ?	18
IV.	Rechnungsversand über die Grenze	19
IV.1.	Gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht europaweit die gleichen Anforderungen für den elektronischen Rechnungsversand?.....	19
IV.2.	Muss eine Rechnung aus anderen Mitgliedsstaaten der EU – soweit diese elektronisch übermittelt wird – qualifiziert elektronisch signiert sein?	20
IV.3.	Was gilt, wenn ein deutscher Unternehmer eine Rechnung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedsstaat der EU stellt?	20
V.	Ausblick	21
V.1.	Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie / Steuervereinfachungsgesetz 2011	21
V.2.	Wie ist demnach zukünftig die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) sicher zu stellen?.....	21
V.3.	Werden die bisherigen Verfahren „Qualifizierte elektronische Signatur“ und „EDI-Verfahren“ in Zukunft umsatzsteuerlich noch anerkannt ?	21
V.4.	Was ist unter innerbetrieblichem Kontrollverfahren und Prüfpfad zu verstehen?	22
V.5.	Gelten künftig erhöhte Dokumentationspflichten?.....	22
V.6.	Ist mit dem Steuervereinfachungsgesetz auch eine Harmonisierung des elektronischen Rechnungsversandes in Europa zu erwarten?	23
V.7.	Gibt es künftig verschärfte Prüfungsbefugnisse der Finanzverwaltung?	23
V.8.	Wann tritt die Neuregelung in Kraft?.....	23

VI. Quellen	25
VII. Über die Autoren	27

I. Rechtliche Grundlagen / Status quo

I.1. Bei der elektronischen Rechnung sollen die elektronische Signatur bzw. das EDI-Verfahren nicht mehr verpflichtend anzuwenden sein. Was ist davon zu halten?

Am 13. Juli 2010 wurde vom EU-Ministerrat eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beschlossen und damit eine Reform der elektronischen Rechnung in Gang gesetzt. Die Änderungen wurden mittlerweile von der Bundesregierung aufgegriffen und im Entwurf zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 2. Februar 2011 veröffentlicht.

Durch die Zielsetzung der umsatzsteuerlichen Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen soll künftig die elektronische Übermittlung von Rechnungen ohne die Verwendung einer elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens möglich sein, etwa als reine E-Mail, PDF- oder Textdatei. Was allerdings fortbesteht, ist das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts, was künftig mittels geeigneter Kontrollverfahren im Unternehmen sichergestellt werden kann. Zusätzlich bietet der Gesetzgeber – wenngleich nur beispielhaft – nach wie vor die bislang zulässigen Verfahren „Qualifizierte elektronische Signatur“ und „EDI-Verfahren“ als rechtssichere Varianten des elektronischen Rechnungsversandes an.

Detailliert Ausführungen zur geplanten Neuregelung finden Sie in Kapitel V. Ausblick.

Hinweis: Die Umsetzung soll zum 1. Juli 2011 erfolgen. Bis zur tatsächlichen Umsetzung ist daher unverändert auf die bisherige Rechtslage abzustellen. Diese ist in den Kapiteln I. bis IV. ausführlich dargestellt.

I.2. Was ist unter einer elektronischen Rechnung zu verstehen?

Eine elektronische Rechnung unterscheidet sich von der herkömmlichen Papierrechnung in erster Linie durch die Art der Übermittlung, welche in diesem Fall elektronisch stattfindet (siehe Ziffer I.3). Der Gesetzgeber hat aufgrund der überwiegenden Abbildung des gesamten Prozesses mit Hilfe von Informationstechnologie (IT) erhöhte Anforderungen an die elektronische Rechnung gestellt, die von Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger gleichermaßen zu beachten sind.

Die unter Punkt I.1 erwähnte gesetzliche Neuregelung definiert eine elektronische Rechnung als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.

I.3. Dürfen Rechnungen elektronisch übermittelt werden?

Das Umsatzsteuergesetz gestattet, dass Rechnungen auch auf elektronischem Weg übermittelt werden. Hiermit sind sowohl Rechnungen, die per E-Mail übermittelt werden, als auch elektronische Abrechnungen gemeint, die über direkte Datenleitungen (Stand- und Wählleitungen) übertragen oder auf maschinell lesbaren Datenträgern wie Magnetband, CD-ROM oder DVD übersandt werden.

I.4. Was sind die größten Problemfelder im Umgang mit der elektronischen Rechnung?

Wie auch bei der papierbasierten Variante geht es in erster Linie um die Sicherstellung des Vorsteuerabzugs. Bei der elektronischen Rechnung spielen hier insbesondere Fragestellungen zur elektronischen Signatur und damit einhergehend zur Aufbewahrung und Prüfbarkeit eine wichtige Rolle. Werden die Anforderungen nicht hinreichend erfüllt, berechtigen die Rechnungen grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug.

I.5. Wann ist eine elektronische Rechnung umsatzsteuerlich ordnungsmäßig?

Damit der Empfänger einer Rechnung die Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen kann, bedarf es einer „ordnungsmäßigen Rechnung“. Die elektronische Rechnung verlangt hier neben den allgemeinen Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Diese Vorgabe ist europaweit vereinheitlicht.

I.6. Wie können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts erreicht werden?

Gemäß § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG muss eine elektronisch übermittelte Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung versehen sein.

Als weitere Methode gestattet § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG den elektronischen Datenaustausch (EDI), wenn das vereinbarte Verfahren die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleistet. Ergänzend bedarf es einer entsprechenden Vereinbarung zwischen den beteiligten Parteien. Das Erfordernis einer zusammenfassenden Rechnung ist durch das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbau-gesetz 2009) entfallen.

I.7. Was ist eine qualifizierte elektronische Signatur?

Eine qualifizierte elektronische Signatur ist ein technisches Verfahren, um bei der digitalen Übermittlung von Daten den Absender zweifelsfrei zu identifizieren und den Originalzustand der transportierten Daten zu gewährleisten. Die Funktionsweise der qualifizierten elektronischen Signatur basiert auf einem mathematisch-kryptographischen Verfahren. Dabei kommen grundsätzlich zwei unterschiedliche Signaturschlüssel zum Einsatz, die einerseits für die Bildung, andererseits für die Prüfung der Signatur verantwortlich sind. Das Schlüsselpaar muss einander eindeutig zuordenbar sein. Die zusätzliche Sicherstellung der Authentizität der öffentlichen Schlüssel bedarf sog. Zertifizierungsstellen oder Trust-Center, welche die Zuordnung einer Person zu einem öffentlichen Schlüssel bestätigen.

I.8. Wie erkennt man eine elektronische Signatur?

In der Regel werden elektronische Signaturen entweder als separate Datei beigefügt (zur Verifikation sind beide Dateien notwendig) oder in die jeweilige Datei eingebettet. In den entsprechenden Applikationen (wie z. B. E-Mail- und Office-Programme) werden sie meist durch ein spezielles Icon (grafisches Symbol) kenntlich gemacht. Klickt man auf dieses Icon, werden die Daten der Signatur angezeigt. Dadurch kann man erkennen, von wem die Signatur ausgestellt wurde. Über entsprechende Software wird es bei bestehender Internet-Verbindung weiter ermöglicht, die Signatur auf ihre Gültigkeit zu überprüfen (siehe hierzu Ziffer II.4).

I.9. Schreibt die Finanzverwaltung zur Erzeugung qualifizierter elektronischer Signaturen ein bestimmtes technisches Verfahren vor?

Für die Erstellung qualifizierter elektronischer Signaturen sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich alle technischen Verfahren zulässig, soweit diese den Vorgaben des Signaturgesetzes entsprechen. In der praktischen Umsetzung kommen beispielsweise Smart-Cards (Chipkarte mit integriertem Mikroprozessor und Speicher) zum Einsatz. Die entsprechenden Produkte müssen gemäß Signaturgesetz (SigG) mit einer Herstellererklärung versehen sein oder von akkreditierten Stellen, beispielsweise BSI oder TÜV-IT, auf ihre Konformität zum Signaturgesetz bestätigt werden.

I.10. Ist eine Rechnung via Telefax eine elektronische Rechnung?

Nicht nur für Rechnungen, die augenscheinlich über elektronische Netze übermittelt werden, gelten die beschriebenen Formerfordernisse, auch die Übermittlung via Telefax kann hierunter fallen. Dies gilt immer dann, wenn der Rechnungsversand nicht ausschließlich über Standardtelefaxe erfolgt, sondern am Prozess mindestens ein Computer-Telefax oder ein Telefax-Server beteiligt ist. Auch in diesen Fällen bedarf es nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich

einer qualifizierten elektronischen Signatur, um den Vorsteuerabzug auf Empfängerseite sicherzustellen.

I.11. Was ist bei Rechnungen via EDI zu beachten?

Als weitere Möglichkeit sieht das Umsatzsteuergesetz in seiner geltenden Fassung vor, dass Rechnungen unter bestimmten Voraussetzungen auch per EDI (Electronic Data Interchange) übermittelt werden können. Diese Variante setzt voraus, dass ebenfalls die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleistet sind und dies in einer gegenseitigen Vereinbarung schriftlich niedergelegt wurde. Das Erfordernis einer zusammenfassenden Rechnung ist durch das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz 2009) entfallen.

I.12. Gibt es Ausnahmen bei elektronischen Rechnungen?

Ja, z. B. bei Fahrausweisen. Diese bedürfen, wenn sie im Online-Verfahren abgerufen wurden, keiner qualifizierten elektronischen Signatur. Jedoch muss sichergestellt sein, dass eine Belastung auf einem Kunden- oder Kreditkartenkonto erfolgt und die Rechnung als Papierausdruck entsprechend den gesetzlichen Vorgaben aufbewahrt wird.

I.13. Benötigt man auch eine Sammelrechnung, wenn der eigentliche EDI-Datensatz bereits mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist?

Das Erfordernis einer zusammenfassenden Rechnung ist durch das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz 2009) vollständig entfallen. Das Gesetz ist am 1. Januar 2009 in Kraft getreten.

I.14. Ist das Verfahren der elektronischen Rechnungsübermittlung auch im Massenverfahren zulässig?

Ja, der Signaturinhaber darf die qualifizierte elektronische Signatur auch für einen bestimmten Zeitraum oder eine vorher bestimmte Anzahl von Signaturvorgängen freischalten. Genaue (gesetzliche) Vorgaben dazu existieren nicht, in der Praxis wird häufig die Empfehlung ausgesprochen, einen Zeitraum von 30 Tagen nicht zu überschreiten. Die Freischaltung einer vorgegebenen Menge ist abhängig vom Einzelfall. Bezüglich eines Massensignaturverfahrens gelten nochmals erhöhte Sicherheitsvoraussetzungen.

I.15. Bedarf es zur elektronischen Rechnungsübermittlung der Zustimmung des Empfängers?

Die elektronische Rechnungsübermittlung setzt die Zustimmung des Empfängers voraus. Diese kann nach herrschender Meinung allerdings auch stillschweigend durch konkludentes Handeln erfolgen. Es empfiehlt sich allerdings, die Zustimmung vorab (schriftlich) einzuholen.

I.16. Welche Auswirkungen hat es, wenn nicht jede Signatur beim Eintreffen der Rechnung überprüft wird?

Wenn nicht alle Prüfschritte (wie insbesondere in Ziffer II.4 beschrieben) durchgeführt werden, kann auf Empfängerseite nicht abschließend sichergestellt werden, dass eine ordnungsmäßige elektronische Rechnung vorliegt. Insofern besteht die Gefahr, den Vorsteuerabzug versagt zu bekommen.

Ein ähnliches Problem ergibt sich, wenn die Prüfung erstmalig bspw. im Rahmen einer Jahre später durchgeführten steuerlichen Außenprüfung stattfindet. Da bis zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich kein Vorsteuerabzug möglich war (aber dennoch vorgenommen wurde), ist ggf. mit einer Rückforderung oder Verzinsung zu rechnen.

I.17. Kann man eine elektronische Rechnung ausdrucken und wie eine Papierrechnung behandeln?

Nein, das grundsätzlich ist nicht möglich. Eine elektronische Rechnung muss jederzeit auf die gesetzlichen Anforderungen hin überprüfbar bleiben, was insbesondere auch die vorhandene Signatur betrifft.

I.18. Die empfangenen elektronischen Rechnungen berechtigen offensichtlich nicht zum Vorsteuerabzug. Was kann man tun?

Sollten Sie Rechnungen erhalten, die nicht die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen (z. B. keine Signatur enthalten), ist es empfehlenswert, mit dem Aussteller der Rechnung in Kontakt zu treten, um eine ordnungsmäßige Rechnung zu fordern bzw. die technischen Voraussetzungen für einen ordnungsgemäßen Rechnungsversand zu schaffen.

II. Aufbewahrung und Prüfbarkeit

II.1. Gibt es einen Unterschied zwischen Aufbewahrung und Archivierung?

Der Gesetzgeber spricht lediglich in den Bundes- und Landesarchivgesetzen von Archivierung. Diese Anforderungen sind aber für den Steuerpflichtigen nicht relevant. In Gesetzen wie HGB/AO oder den GoBS wird hingegen der Begriff „Aufbewahrung“ benutzt. Landläufig wird Aufbewahrung mit elektronischer Archivierung gleichgesetzt. Bei der Aufbewahrung bzw. elektronischen Archivierung sind originär eingegangene oder erstellte elektronische Rechnungen wie auch gescannte Papierrechnungen zu berücksichtigen. Im Folgenden wird nur auf die Aufbewahrung originär elektronischer Rechnungen eingegangen.

II.2. Welche Aufbewahrungsfristen gelten für elektronische Rechnungen?

Auf der Grundlage des Umsatzsteuergesetzes sind Rechnungen über einen Zehnjahreszeitraum zuzüglich zum laufenden Jahr aufzubewahren. Dabei macht es keinen Unterschied, ob eine Rechnung elektronisch oder in Papierform empfangen wurde. Soweit Rechnungen elektronisch übermittelt werden, fordert die Finanzverwaltung weiter, auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten vorzuhalten. Die elektronische Rechnung muss während des gesamten Zeitraums auswertbar vorliegen und verlustfrei reproduzierbar sein. Es ist jedoch zu beachten, dass sich die Aufbewahrungszeiträume erheblich verlängern können, wenn rechtliche Auseinandersetzungen, Prüfungen oder andere Vorgänge weiterhin den Zugriff auf die Rechnung erforderlich machen.

II.3. Wie prüft die Finanzverwaltung die gesetzlichen Vorgaben an die elektronische Rechnungsstellung?

Hierzu sieht die Abgabenordnung über § 147 Abs. 6 AO ein ausgeprägtes Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die Unternehmens-EDV im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen vor. Dieses Recht wurde durch die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) seitens der Finanzverwaltung konkretisiert. Die GDPdU zielen dabei in erster Linie auf die Überprüfung des Originalzustandes der Rechnung unter Zuhilfenahme der qualifizierten elektronischen Signatur ab.

II.4. Welche Besonderheiten sind nach den GDPdU / GoBS bei elektronischen Rechnungen zu beachten?

Die Finanzverwaltung setzt bei elektronischen Rechnungen insbesondere voraus, dass der Originalzustand des übermittelten und ggf. noch verschlüsselten Dokuments jederzeit überprüfbar sein muss. Hierzu ist es erforderlich, dass elektronische Rechnungen durch die Übertragung

der Inhalts- und Formatierungsangaben auf einem entsprechenden Datenträger aufbewahrt werden und eine Bearbeitung während des Übertragungsvorgangs ausgeschlossen ist.

Darüber hinaus sind insbesondere vom Empfänger folgende Schritte durchzuführen (verkürzt dargestellt):

- Prüfung der Signatur und Dokumentation des Ergebnisses,
- Aufbewahrung aller Formate, sofern Konvertierungen durchgeführt werden,
- Aufbewahrung des Signaturprüfchlüssels und
- Protokollierung sämtlicher Verarbeitungsschritte.

Es sei angemerkt, dass diese Schritte für jede einzelne Rechnung durchzuführen ist (siehe Ziffer I.16).

Hinweis: Derzeit ist eine Arbeitsgruppe damit beschäftigt den „Nachfolger“ der GoBS, die sog. GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) zu erarbeiten.

II.5. Gibt es Besonderheiten, wenn nach dem Rechnungsempfang eine Konvertierung beim Empfänger erfolgt?

Erfolgt eine Konvertierung bzw. Umwandlung elektronischer Rechnungen z. B. in ein unternehmenseigenes Format zur besseren Verarbeitung im IT-System, so sind auf der Grundlage des BMF-Schreibens zum Datenzugriff (GDPdU) alle Versionen zu archivieren und einheitlich zu verwalten. Ergänzend ist die konvertierte Version mit einer entsprechenden Kennzeichnung zu versehen. Alle Renditionen der Rechnung - das elektronische Original und die erzeugten konvertierten Formen - sind unter dem gleichen Index auffindbar zu speichern. Zusätzlich sind Eingang, Archivierung und ggf. Konvertierung sowie eine weitere Verarbeitung der elektronischen Abrechnung in einem Protokoll festzuhalten. Die elektronische Signatur selbst ist nicht konvertierbar und nicht auf ein anderes Dokument übertragbar.

II.6. Müssen E-Mails, mit denen die elektronischen Rechnungen übermittelt wurden, aufbewahrt werden?

Da es sich bei E-Mails um originär digitale Unterlagen handelt, geben insbesondere die GoBS hier den Rahmen vor. Die E-Mail ist durch Übertragung der Inhalts- und Formatierungsdaten auf einem Datenträger zu archivieren und mit einem unveränderbaren Index zu versehen, unter welchem sie bearbeitet und verwaltet wird. Nichtsdestotrotz kann eine per E-Mail übermittelte elektronische Rechnung auch getrennt von der E-Mail aufbewahrt werden. Entscheidend ist, dass die E-Mail-Nachricht und die zugehörige elektronische Rechnung im Kontext wieder aufgefunden werden können und der Kontext nicht aufgelöst wird.

Da elektronische Rechnungen im Regelfall per E-Mail zugestellt werden, ist die Aufbewahrung elektronischer Rechnungen häufig Gegenstand von E-Mail-Archivierungssystemen. Hier werden z. B. die E-Mail-Nachricht und das Attachment (die elektronische Rechnung) durch automatisierte Verfahren getrennt gespeichert. Es ist dabei sicherzustellen, dass bei diesem „Single Instancing“ genannten Prozess keinerlei Veränderungen an der elektronischen Rechnung erfolgen.

Durch neue E-Mail-Verfahren, die z. B. auf dem DE-Mail-Gesetz basieren oder wie der E-Postbrief einen Zustellnachweis besitzen können, bekommt die Aufbewahrung der E-Mail, mit der die Rechnung zugestellt wurde, eine ggf. neue Qualität.

II.7. Was bedeutet „revisionssichere Archivierung“ in diesem Zusammenhang?

Elektronische Rechnungen sind revisionssicher aufzubewahren. Unter „revisionssicherer Archivierung“ versteht man die konsistente, vollständige, unveränderbare, nachvollziehbare und über einen Index wieder auffindbare Archivierung von kaufmännischen und steuerlich relevanten Daten und Belegen. Für die revisionssichere Archivierung gelten nach HGB und AO folgende Kriterien:

- Ordnungsmäßigkeit
- Vollständigkeit
- Sicherheit des Gesamtverfahrens
- Schutz vor Veränderung und Verfälschung
- Sicherung vor Verlust
- Nutzung nur durch Berechtigte
- Einhaltung der Aufbewahrungsfristen
- Dokumentation des Verfahrens
- Nachvollziehbarkeit
- Prüfbarkeit

Revisionssicherheit bezieht sich auf das gesamte Verfahren und schließt die organisatorischen Maßnahmen ein.

II.8. Müssen elektronischen Rechnungen im Inland aufbewahrt werden?

Zunächst gilt der Grundsatz, dass Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen im Geltungsbereich der Abgabenordnung zu führen und aufzubewahren sind. Auf Grundlage von § 146 Absatz 2a AO (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010) dürfen Unternehmen ihre elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen oder Teile davon im Ausland führen. Hierfür bedarf es allerdings der Bewilligung der Finanzverwaltung, die

vom Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (kumulativ) abhängt. So ist der zuständigen Finanzbehörde der Standort des Datenverarbeitungssystems und – bei Beauftragung eines Dritten – dessen Namen und Anschrift mitzuteilen. Der Steuerpflichtige muss seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen sein. Dazu muss der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich und die Besteuerung nicht gefährdet sein. Soweit dem Antrag statt gegeben wird, ist die Verlagerung nicht nur in Staaten der EU / EWR beschränkt, sondern auch in andere Staaten möglich. Die Entscheidung über die Bewilligung steht im Ermessen der Behörde.

II.9. Archivierung im Haus oder beim Dienstleister?

Für die elektronische Archivierung werden unterschiedliche Lösungen und Konzepte angeboten. Hierbei ist zwischen Lösungen, die direkt beim Steuerpflichtigen installiert sind und von ihm betrieben werden, und solchen, die bei einem externen Dienstleister betrieben werden (siehe unten), zu unterscheiden.

Bei der Archivlösung im eigenen Haus besitzt der Steuerpflichtige die vollständige Kontrolle über das Archivsystem und ist auch selbst für Weiterpflege, Verfügbarhaltung und Sicherung verantwortlich.

Bei der Auslagerung der Archivierung, auch Outsourcing oder Nutzung sogenannter „SaaS Software as a Service“ Angebote, verbleibt die Verantwortung für Verfügbarkeit, Richtigkeit etc. weiterhin beim Steuerpflichtigen. Mit dem Dienstleister ist ein entsprechender Vertrag abzuschließen, der die Verpflichtungen des Dienstleisters eindeutig regelt. Die Einhaltung des Vertrages und die Verfügbarkeit der Informationen ist regelmäßig zu überprüfen.

II.10. Wie ist mit unrichtig zugestellten elektronischen Rechnungen umzugehen?

E-Mails erreichen häufig nicht den bestimmten, direkten Empfänger, sondern werden in Gruppenpostkörbe oder an Vertreter übermittelt. Dies macht die Weiterleitung an die zuständige Stelle oder Person im Unternehmen notwendig, die für den elektronischen Rechnungseingang zuständig ist. Dokumente mit elektronischen Signaturen sollten nach Möglichkeit nicht geöffnet werden, da dies bei bestimmten Formaten zu Veränderungen führen kann, die die elektronische Signatur ungültig machen. E-Mails mit elektronischen Rechnungen sollten unverändert und unverzüglich weitergeleitet werden.

II.11. Müssen elektronische Rechnungen „nachsigniert“ werden?

Unter „Nachsignieren“ versteht man das erneute Signieren von Dokumenten / Dateien / Datenbanken. Dies ist nach der Verordnung zur elektronischen Signatur grundsätzlich dann not-

wendig, wenn die verwendeten Algorithmen und Parameter als nicht mehr geeignet angesehen werden (§ 17 SigV). So hat die Bundesnetzagentur festgelegt, dass ab dem 1. Januar 2008 Signaturen mit einer Schlüssellänge von 1.024 Bit als nicht mehr sicher anzusehen sind. Für elektronische Rechnungen ist ein Nachsignieren aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen jedoch nicht erforderlich (Bundesministerium für Finanzen vom 30.10.2007, IV A 5 - S 7287-a/07/0005).

II.12. Welche Rolle spielt die Verfahrensdokumentation?

Der Aufbau und der Ablauf des angewandten Verfahrens muss für das Finanzamt auf der Grundlage des § 145 AO innerhalb angemessener Frist nachprüfbar sein. Hierfür ist eine hinreichend detaillierte und aussagekräftige Verfahrensdokumentation unerlässlich. Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen im Sinne des § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist grundsätzlich über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand, sondern auch alle vorangegangenen Versionen gleichermaßen ein.

Die Verfahrensdokumentation ist gleichermaßen für papiergebundene wie auch elektronische Verfahren vorgesehen. Eine besondere Problematik besteht heute darin, dass es parallel papiergebundene wie auch elektronische Verfahren gibt. Interne Dokumentations- und Prüfungsvorgaben sollten in gleicher Qualität, gleicher Tiefe und in gleichem Umgang für beide Verfahren, bzw. für sich daraus ergebende hybride Verfahren gelten. Maßstab sind hierfür unter anderem die Anforderungen der GoBS, besonders in Bezug auf das Interne Kontrollsystem.

II.13. Muss das Verfahren geprüft oder abgenommen werden, und wer macht das?

Grundsätzlich besteht keine Pflicht zur Prüfung oder Abnahme eines Verfahrens zur Erstellung und zum Versand elektronischer Rechnungen. Da es sich hierbei allerdings um rechnungslegungsrelevante Prozesse handelt, besteht betreffend die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit des Verfahrens ein gesteigertes Interesse bei den Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern und natürlich – nicht zuletzt wegen der Vorsteuerproblematik – den Betriebsprüfern. Um den Prozess handels- und steuerrechtlich auf eine solide Basis zu stellen, ist eine frühzeitige Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer/Steuerberater empfehlenswert. Eine Prüfung der Einhaltung der rechtlichen Anforderungen (Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit gemäß GoBS, Aufbewahrung nach GDPdU) sollte durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen. Gerade in Bezug auf elektronische Archivierungsverfahren sind hier die Vorgaben des IDW RS FAIT 3 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren) ins Kalkül zu ziehen.

III. Dienstleister/Outsourcing

III.1. Darf die elektronische Rechnungserstellung an einen Dienstleister ausgelagert werden?

Das Umsatzsteuerrecht sieht in § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG vor, dass eine Rechnung nicht nur durch den Leistenden, sondern auch durch einen Dritten im Namen und für Rechnung des Leistenden „ausgestellt“ werden kann (sog. Stellvertretung).

III.2. Gibt es hier unterschiedliche Betreiber-Modelle, und was ist dabei zu beachten?

Zunächst gilt: Nicht jedes Modell ist aus umsatzsteuerlicher Sicht ohne Risiko. Zur Beurteilung muss insbesondere zwischen zwei von Signatur-Dienstleistern praktizierenden Modellen unterschieden werden, dem sogenannten Fremdsignierungs- und dem Vertretungsmodell.

Beide Varianten unterscheiden sich im Kern danach, wessen Signatur aufgebracht wird. Dabei ist nach herrschender Meinung nur das Vertretungsmodell, bei welchem der Dienstleister seine eigene Signatur aufbringt, geeignet, den Vorsteuerabzug auf Empfängerseite sicherzustellen.

Beim Fremdsignierungsmodell wird die eigene Signaturkarte meist an den Dienstleister herausgegeben. Dadurch lassen sich nach herrschender Literaturmeinung jedoch keine anzu-erkennenden formgültigen elektronischen Rechnungen erzeugen, was den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gefährdet.

III.3. Gibt es neben dem Umsatzsteuergesetz auch zivilrechtliche Vorgaben?

Zivilrechtlich müssen mehrere Punkte Beachtung finden. So bedarf es neben einer Abrede zwischen dem Leistenden und dem Empfänger darüber, dass die Rechnungsstellung ab jetzt elektronisch erfolgt, insbesondere einer Offenlegung, dass die Rechnungsstellung künftig durch den Dienstleister vorgenommen wird. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit sowohl einer wirksamen Beauftragung als auch einer entsprechenden Vollmacht im Außenverhältnis, mit welcher der Dienstleister gegenüber dem Rechnungsempfänger auftreten kann. Eine rechtliche Prüfung der Verträge mit Dienstleistern ist zwingend zu empfehlen.

III.4. Müssen bereits die Daten, welche an den Dienstleister übermittelt werden, mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sein?

Nach herrschender Meinung besteht dazu keine Pflicht, denn die eigentliche Rechnung, welche den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes zu entsprechen hat, entsteht erst beim Dienstleister (in Abhängigkeit vom Modell, siehe Ziffer III.2).

III.5. Darf der Dienstleister auch gleichzeitig für den Rechnungsempfänger (insbesondere im Rahmen der Verifikation) tätig werden?

Die Finanzverwaltung räumt auch dem Empfänger einer elektronischen Rechnung grundsätzlich das Recht ein, die ihm nach den GDPdU vorgeschriebenen Prüfungsschritte auf einen Dritten zu übertragen. Der Dienstleister übernimmt in derartigen Fallkonstellationen die Verifikation der qualifizierten elektronischen Signatur auf Empfängerseite und häufig daneben auch die Erfüllung der entsprechenden Aufbewahrungsvorschriften. Allerdings verschärft dies die rechtliche Problematik weiter. Da der Dienstleister nun für beide Seiten tätig wird, liegen sog. „Mehrvertretungsfälle“ vor. Die zivilrechtliche Anerkennung setzt insbesondere voraus, dass der Signatur-Dienstleister von beiden Seiten von den gesetzlichen Beschränkungen bei der Mehrvertretung befreit wird (§ 181 BGB).

III.6. Gibt es besondere Vorgaben der Finanzverwaltung im Fall der Mehrvertretung?

Aus umsatzsteuerlicher Sicht steht die Prüfbarkeit elektronisch übermittelter Rechnungen im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers im Zentrum des Interesses. Gerade weil im Rahmen des Mehrvertretungsmodells die qualifizierte elektronische Signatur durch dieselbe Person (Signatur-Dienstleister) zu verifizieren ist, welche die Signatur „eine juristische Sekunde vorher“ selbst aufgebracht hat, muss für die Finanzverwaltung klar erkennbar sein, wann eine Rechnung den Verfügungsbereich des Erstellers verlässt und in den Verfügungsbereich des Rechnungsadressaten gelangt. Die gebotene organisatorische Trennung lässt sich beispielsweise dadurch erreichen, dass die Erzeugung und der Versand elektronischer Rechnungen technisch und personell vom Empfang und der Verifikation getrennt werden.

III.7. Darf die Finanzverwaltung beim Dienstleister prüfen?

Abschnitt 184a Abs. 7 der Umsatzsteuerrichtlinien sieht vor, dass ein Dritter, hier Signatur-Dienstleister, auf der Grundlage der §§ 93ff. AO verpflichtet werden kann, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch die Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten. Gerade dies macht auch das Vorhandensein einer aussagekräftigen Verfahrensdokumentation für den Signatur-Dienstleister unverzichtbar.

III.8. Muss der Prozess beim Dienstleister geprüft bzw. abgenommen werden?

Die Verantwortung für die Einhaltung der rechtlichen Anforderungen obliegt beim jeweiligen Steuerpflichtigen. Dies gilt auch, sofern Prozesse oder Teile von Prozessen an einen Dienstleister ausgelagert wurden. Es ist als Dienstleister empfehlenswert, die Prozesse einer Prüfung anhand der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (insbesondere seitens des Umsatzsteuerrechts, der GoBS und der GDPdU) durchführen zu lassen, siehe Ziffer II.13.

III.9. Bedarf es auch beim Outsourcing noch einer Verfahrensdokumentation beim auslagernden Unternehmen ?

Die Verantwortung für die Erstellung und das Vorhalten einer Verfahrensdokumentation lässt sich – bezogen auf die Prozesse, welche im Verantwortungsbereich des Unternehmens – verbleiben nicht delegieren. Dies betrifft gerade Arbeitsschritte, welche mit dem Erstellen der Rechnung, dem Versand der Rechnung zum Dienstleister sowie dem Empfang und der Eingangsverarbeitung auf Empfängerseite zu tun haben.

Der Steuerpflichtige sollte zudem sicher gehen, dass die Angaben des Dienstleisters, die in der Verfahrensdokumentation aufgeführt sind, auch tatsächlich eingehalten werden.

IV. Rechnungsversand über die Grenze

IV.1. Gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht europaweit die gleichen Anforderungen für den elektronischen Rechnungsversand?

Den europarechtlichen Rahmen gibt die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) vor. Diese stellt lediglich auf das Erfordernis einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur ab, eröffnet den Mitgliedsstaaten aber zugleich die Möglichkeit, eine qualifizierte elektronische Signatur zu verlangen, wovon Deutschland Gebrauch gemacht hat. Durch die ledigliche Vorgabe von Mindestanforderungen werden elektronische Rechnungen in den einzelnen Ländern sehr heterogen behandelt, wie nachfolgende Liste ausgewählter Mitgliedsstaaten verdeutlicht:

Land	vorgeschriebene Signatur
Belgien	fortgeschrittene elektronische Signatur
Dänemark	fortgeschrittene elektronische Signatur
Deutschland	qualifizierte elektronische Signatur (seit 1.1.2008: 2.048 Bit und SHA256)
Frankreich	fortgeschrittene elektronische Signatur
Griechenland	für inländische Transaktionen muss vom Staat zur Verfügung gestellte Hard-/ Software verwendet werden; für grenzüberschreitende Transaktionen: qualifizierte elektronische Signatur
Irland	fortgeschrittene elektronische Signatur
Italien	qualifizierte elektronische Signatur
Luxemburg	fortgeschrittene elektronische Signatur
Niederlande	fortgeschrittene elektronische Signatur*
Österreich	fortgeschrittene elektronische Signatur
Polen	qualifizierte elektronische Signatur**
Portugal	fortgeschrittene elektronische Signatur
Spanien	qualifizierte elektronische Signatur
Tschechische Republik	qualifizierte elektronische Signatur
Ungarn	fortgeschrittene elektronische Signatur
Vereinigtes Königreich	fortgeschrittene elektronische Signatur

* Im Februar 2009 wurden die Anforderungen für den elektronischen Rechnungsaustausch gelockert. Eine elektronische Signatur ist für Rechnungen innerhalb der Niederlande nicht mehr notwendig (strittig im Hinblick auf möglichen Verstoß gegen die MwStSystRL). Für grenzüberschreitende Rechnungen ist weiterhin die Verwendung der fortgeschrittenen Signatur vorgeschrieben.

** Die Verpflichtung QES/EDI ist aktuell in der Diskussion

IV.2. Muss eine Rechnung aus anderen Mitgliedsstaaten der EU – soweit diese elektronisch übermittelt wird – qualifiziert elektronisch signiert sein?

Grundsätzlich gilt im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte das Herkunftslandprinzip, sodass die Regeln des jeweiligen Herkunftslandes Anwendung finden (Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr). Bezogen auf die elektronische Rechnungsübermittlung gelten in anderen Mitgliedsstaaten der EU häufig geringere Anforderungen an die elektronische Signatur (siehe Ziffer IV.1). Dies kann dazu führen, dass die Rechnung zwar elektronisch signiert wurde, jedoch nicht mit einer qualifizierten elektronischen Signatur (siehe Ziffer I.6), wie in Deutschland gefordert.

Hierbei muss streng unterschieden werden: Soweit es sich um die Einfuhr von Gegenständen, einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus einem anderen Mitgliedsstaat oder einen Fall des Reverse-Charge (Dienstleistungen) handelt, wird grundsätzlich keine Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG verlangt. Insoweit bedarf es auch keiner qualifizierten elektronischen Signatur, weshalb der elektronischen Signatur im grenzüberschreitenden Kontext nur eine eingeschränkte Bedeutung zuzurechnen ist.

Achtung: Etwas anderes gilt, wenn der zugrunde liegende Umsatz in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist. Im Zweifelsfall sollten die ausländischen Geschäftspartner aufgefordert werden, eine herkömmliche Papierrechnung zu erstellen.

IV.3. Was gilt, wenn ein deutscher Unternehmer eine Rechnung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedsstaat der EU stellt?

Soweit ein deutscher Unternehmer an einen Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat abrechnet, gilt grundsätzlich der umgekehrte Fall wie bei Ziffer IV.2.

Achtung: Einzelne Mitgliedsstaaten verlangen im Gegensatz zu Deutschland auch in Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs oder im Reverse-Charge-Fall für den Vorsteuerabzug eine vollständige Rechnung ggf. einschließlich entsprechender Signatur. Hier muss im Einzelfall geprüft werden, inwieweit dies mit den Vorgaben des EuGH vereinbar ist.

V. Ausblick

V.1. Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie / Steuervereinfachungsgesetz 2011

Unter der Zielsetzung, die elektronische Rechnungsstellung über eine Gleichstellung zwischen Papier- und elektronischer Rechnung zu vereinfachen, wurden wiederholt diverse Vorschläge präsentiert. Mit Datum vom 13.07.2010 hat nun der EU-Ministerrat die von der EU-Kommission vorgeschlagenen Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beschlossen und damit die Anforderungen an die elektronische Rechnung reformiert. Die Änderungen wurden mittlerweile von der Bundesregierung aufgegriffen und im Entwurf für ein Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 2. Februar 2011 veröffentlicht.

V.2. Wie ist demnach zukünftig die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) sicher zu stellen?

Durch die Zielsetzung der umsatzsteuerlichen Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen soll künftig die elektronische Übermittlung von Rechnungen ohne die Verwendung einer elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens möglich sein, etwa als reine E-Mail, PDF- oder Textdatei. Was allerdings fortbesteht, ist das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts, was künftig mittels geeigneter Kontrollverfahren im Unternehmen sichergestellt werden kann. Echtheit der Herkunft wird auf der Grundlage des neugefassten § 14 Abs. 1 UStG definiert als Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet danach, dass die nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. In Anlehnung an die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie führt der Gesetzentwurf weiter aus, dass jeder Unternehmer künftig selbst festzulegen hat, in welcher Weise Integrität, Authentizität und Lesbarkeit zu gewährleisten sind. Diese Kriterien sind auf der Grundlage des neugefassten § 14b UStG über den gesamten Aufbewahrungszeitraum einer Rechnung aufrecht zu erhalten.

V.3. Werden die bisherigen Verfahren „Qualifizierte elektronische Signatur“ und „EDI-Verfahren“ in Zukunft umsatzsteuerlich noch anerkannt ?

Wer sich von der „Prozess-Sicherheit“ lösen möchte und nach etablierten Wegen sucht, den elektronischen Rechnungsversand rechtssicher abzuwickeln, dem bietet der Gesetzgeber – wenngleich nur beispielhaft – nach wie vor die bislang zulässigen Verfahren „Qualifizierte elektronische Signatur“ und „EDI-Verfahren“ an. Diese exemplarische Nennung stellt ein Angebot an die Unternehmer (wohlgerneht die Rechnungsaussteller) dar, an den bislang gebräuchlichen Verfahren festzuhalten und ihren Rechnungsempfängern maximale Sicherheit zu bieten. Au-

ßerhalb dieser beiden technischen Verfahren ist der Rechnungsempfänger nunmehr ohne Alternative zur Überprüfung durch innerbetriebliche Kontrollverfahren verpflichtet.

V.4. Was ist unter innerbetrieblichem Kontrollverfahren und Prüfpfad zu verstehen?

Durch das Kontrollverfahren muss ein verlässlicher Prüfpfad zwischen einer Rechnung und Lieferung/Leistung geschaffen werden. Was damit gemeint ist, zählt die Gesetzesbegründung auf und legt insoweit dar, was den Unternehmen als klassische Rechnungsprüfung bekannt sein dürfte. Drei Punkten geben dabei eine Leitlinie, die anhand der erbrachten Lieferung/Leistung in richtiger Qualität und Quantität und der inhaltlichen Korrektheit der Rechnung letztlich in der Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers münden. Fokussiert auf die primären Erfordernisse der Authentizität und Integrität, lässt sich nach Ansicht der Verfasser folgende Checkliste generieren, die jede eingehende Rechnung (Papier wie elektronisch) zu durchlaufen hat:

1. Ist der Aussteller der Rechnung (mithin Erbringer der Leistung) bekannt?
2. Wurden von diesem Rechnungsaussteller Lieferungen oder Leistungen bezogen und wird somit eine Rechnung erwartet?
3. Sind sämtliche Angaben auf der Rechnung (insbes. USt-ID-Nummer/Steuernummer, Anschriften, Firmierung, Bankverbindung) korrekt? Können diese Daten fehlerfrei gegen die eigene Stammdatenbank abgeglichen werden?
4. Wurde die ausgewiesene Lieferung/Leistung in korrekter Art, Menge und Preis bezogen? Lässt sich das mit Lieferscheinen, Wareneingängen abgleichen?
5. Sind alle gesetzlich geforderten Pflichtangaben auf der Rechnung enthalten?
6. Ist die Rechnung rechnerisch korrekt?

Lassen sich die Punkte 1. bis 3. mit Ja beantworten, kann damit grundsätzlich die Anforderung an die Authentizität erfüllt werden. Die Integrität lässt sich grundsätzlich über die Punkte 4. bis 6. abprüfen.

Offen ist derzeit jedoch, inwieweit diese oder gleich gelagerte Prüfungsschritte auch den Vorgaben der Finanzverwaltung – etwa in späteren Betriebsprüfungen – tatsächlich standhalten werden. Klarheit, was im Detail unter dem geforderten Kontrollverfahren zu verstehen ist und welche Prüfungsschritte damit einhergehen müssen, wird insoweit wohl erst ein entsprechendes BMF-Schreiben schaffen; bis dahin bleibt die Rechtslage interpretationsbedürftig.

V.5. Gelten künftig erhöhte Dokumentationspflichten?

Obwohl die Gesetzesbegründung von keiner Erhöhung der Dokumentationspflichten spricht, sei dem Steuerpflichtigen dringend empfohlen, den Rechnungsprüfungsprozess hinreichend zu dokumentieren, denn wie sonst soll dem Betriebsprüfer später dargelegt werden, welche inner-

betrieblichen Kontrollverfahren seinerzeit implementiert waren. Neben der Dokumentation des Verfahrens an sich wird zudem dringend empfohlen, entsprechende Nachweise zu führen, dass die Kontrollverfahren auch tatsächlich so gelebt werden und wurden. Diese Anforderungen können auch Auswirkungen auf die herkömmlichen Prozesse zur Prüfung papierbasierter Rechnungen haben.

V.6. Ist mit dem Steuervereinfachungsgesetz auch eine Harmonisierung des elektronischen Rechnungsversandes in Europa zu erwarten?

Schwierigkeiten bereitet die Würdigung des dritten Weges (Kontrollverfahren) im europäischen Kontext, denn gerade EU-weit tätige Unternehmen, die nicht nur cross-boarder, sondern innerhalb diverser Mitgliedsstaaten wirtschaftlich aktiv sind, suchen auch nach ganzheitlichen Lösungsansätzen für den elektronischen Rechnungsverkehr, die für alle Mitgliedsstaaten gleichermaßen gelten. Während die qualifizierte Signatur und das EDI-Verfahren etablierte Prozessabläufe vorgeben, erkennt man bereits an der eigenständigen nationalen Interpretation von Steuerungsverfahren in Richtung Kontrollverfahren, dass hier in den kommenden Jahren gezwungenermaßen europaweite Auslegungsunterschiede entstehen werden. Die Folge: Ein funktionierendes Kontrollverfahren als möglicher „dritter Weg“ (neben qualifizierter Signatur und EDI) zum Vorsteuerabzug bei elektronischen Rechnungen ist noch lange nicht EU-weit einheitlich und eröffnet leider eine Spielwiese für Partikularinteressen verschiedener Mitgliedsstaaten.

V.7. Gibt es künftig verschärfte Prüfungsbefugnisse der Finanzverwaltung?

Der Steuerverwaltung soll künftig bereits im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue der Zugriff auf Daten und insbesondere auch auf elektronische Rechnungen gewährt werden, die Nutzung der hierfür im Unternehmen installierten Datenverarbeitungssysteme inbegriffen. Von dieser gesetzgeberischen Randnotiz zur Änderung der Umsatzsteuer-Nachschaue geht allerdings eine nicht unerhebliche Folgewirkung für die Unternehmen aus, die im § 27b Abs. 2 UStG ergänzt werden sollen. Während der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO bislang der steuerlichen Außenprüfung vorbehalten war, soll es nach der geplanten Neuregelung künftig auch im Rahmen der unangekündigten Umsatzsteuer-Nachschaue möglich sein, Sachverhalte einzusehen und - soweit erforderlich - hierfür das Datenverarbeitungssystem des Unternehmens („Z1-Zugriff“) zu nutzen. Damit entfällt für die Unternehmen jegliche Vorlaufzeit – etwa zum Einrichten entsprechender Prüferbefugnisse – und der Datenzugriff muss ad hoc zur Verfügung stehen.

V.8. Wann tritt die Neuregelung in Kraft?

Für etwas Spannung dürfte noch der Anwendungszeitpunkt sorgen. Der Gesetzentwurf postuliert die Neuregelung ab 1. Juli 2011 für alle Rechnungen, die Umsätze abrechnen, die nach

dem 30. Juni 2011 ausgeführt werden. Bei genauer Betrachtung bedarf es also in der zweiten Jahreshälfte unverändert einer Signatur bei Rechnungen, die Leistungen aus dem 1. Halbjahr enthalten. Dem Bürokratieabbau zuliebe wäre es deutlich einfacher, beim Übergang lediglich darauf abzustellen, wann die Rechnung ausgestellt wird.

VI. Quellen

AO

Abgabenordnung, dort besonders §§ 146, 147

BMF-Schreiben IV B 7 – S 7280 – 19/04 vom 29. Januar 2004

Umsetzung der Richtlinie 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) und der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum unrichtigen und unberechtigten Steuerausweis durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003)

BMF-Schreiben IV A 5 – S 7287 – a/07/0005 vom 30. Oktober 2007

Umsatzsteuer: § 14 Abs. 3 Nr. 1, § 14b Umsatzsteuergesetz (UStG) – elektronische Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen

IDW RS FAIT 3

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren

HGB

Handelsgesetzbuch, dort besonders §§ 239, 257

Geszentwurf für ein Steuervereinfachungsgesetz 2011 (Stand 2. Februar 2011)

GoBS

Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), BMF v. 7.11.1995, IV A 8 – S 0316 – 52/95, BStBl I 1995, 738.

GDPdU

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BMF v. 16.7.2001, IV D 2 – S 0316 – 136/01, BStBl I 2001, 415.

Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften

SigG

Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz) – Stand 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876), letzte Änderung durch Art. 4 G vom 26. Februar 2007 (BGBl. I S. 179, 185)

SigV

Verordnung zur elektronischen Signatur (Signaturverordnung) - 16. November 2001 (BGBl. I S. 3074), letzte Änderung durch Art. 9 Abs. 18 G vom 23. November 2007 (BGBl. I S. 2631, 2671)

VII. Über die Autoren

Peters, Schönberger & Partner GbR, München

Die Sozietät Peters, Schönberger & Partner (PSP) hat sich seit ihrer Gründung im Jahre 1979 zu einem umfassenden Dienstleister entwickelt. Der interdisziplinäre Ansatz umfasst die Bereiche Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Family Office und IT. PSP berät Unternehmen, Unternehmer und Privatpersonen in allen rechtlichen, steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten. Durch zahlreiche Projektstätigkeiten im GDPdU- und GoBS-Umfeld verfügt die Kanzlei seit Jahren über ein umfangreiches Know-How in diesem Bereich und rechnet durch zahlreiche Veröffentlichungen und Vorträge zu den anerkannten Experten.

PROJECT CONSULT Unternehmensberatung, Hamburg

PROJECT CONSULT berät und unterstützt seine Kunden produkt- und herstellerunabhängig bei der ganzheitlichen Konzeption, optimalen Einführung und effizienten Nutzung von modernen Informationstechnologien unter Berücksichtigung aller Faktoren: Unternehmensstrategie, Mensch, Firmenkultur, Organisation, Wirtschaftlichkeit, Technik, Zukunftssicherheit und Projektarbeit. Das Leistungsangebot umfasst IT-Strategie-, Projektmanagement-, Organisations- und Informationstechnologie-Beratung sowie Coaching, Publikationen und Seminare zu den Geschäftsfeldern Dokumenten-, Records-, Archiv-, Wissens-, Business-Process- und Information-Lifecycle-Management-Lösungen.