



Anbieter-Akkreditierung gem. dem Signaturgesetz (SigG) vor. Bei diesem Verfahren wird vom elektronischen Rechnungsdokument (z. B. PDF-Datei) ein sog. Hashwert erstellt, welcher mittels der qualifizierten elektronischen Signatur verschlüsselt wird. Das zusätzlich übersendete Zertifikat und der öffentliche Schlüssel ermöglichen es dem Rechnungsempfänger zu überprüfen, ob das eingegangene Dokument von einem bestimmten Rechnungsversender stammt bzw. ob das elektronische Rechnungsdokument während des Versands verändert wurde. Bei dieser Methode muss der Absender ein qualifiziertes elektronisches Zertifikat bei einem Zertifizierungsdienstleister beantragen, mit dem er eine qualifizierte elektronische Signatur erstellen kann. Für die Erteilung des qualifizierten Zertifikats entstehen zusätzliche Kosten. Das qualifizierte Zertifikat wird durch einen Zertifizierungsanbieter, sog. Trust Center, welche der Aufsicht der Bundesnetzagentur unterliegen, ausgegeben. Die ebenfalls im SigG vorgesehene, einfache bzw. fortgeschrittene elektronische Signatur, welche beide im Vergleich zur qualifizierten elektronischen Signatur geringere Sicherheitsmerkmale aufweisen, sind gem. § 14 Abs. 3 UStG in Deutschland für den Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger nicht ausreichend.

Für die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur im Rahmen der Rechnungsübermittlung sind verschiedene Formate denkbar. Durchgesetzt hat es sich, die Rechnung als PDF-Datei an eine E-Mail anzuhängen, die wiederum mittels der qualifizierten elektronischen Signatur verschlüsselt wird. Hierbei fungiert die E-Mail an sich als Trägermedium für die elektronische Rechnung (PDF-Datei).

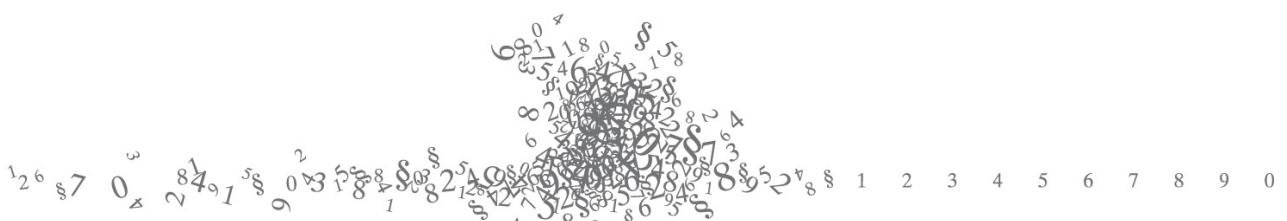
Es ist sowohl dem Rechnungsversender als auch dem Rechnungsempfänger möglich, sich im Rahmen der elektronischen Rechnungsstellung durch einen Dritten (Dienstleister) vertreten zu lassen. Hierbei bleibt der Unternehmer jedoch weiterhin selbst dafür verantwortlich, die umsatzsteuerlichen Anforderungen einzuhalten. Daher empfiehlt es sich, mögliche Haftungsansprüche an den Dienstleister bei unzureichender Beachtung der gesetzlichen Vorschriften zivilrechtlich im Vertrag zu definieren.

1.2 Übermittlung mittels EDI-Verfahren (Electronic Data Interchange)

Die zweite, nach § 14 Abs. 3 UStG vorgesehene Möglichkeit besteht im elektronischen Datenaustausch "Electronic Data Interchange" (kurz: EDI). Bei diesem Verfahren ist erforderlich, dass die Vertragsparteien eine Vereinbarung schließen, in der angemessene Verfahren vereinbart werden, welche die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten. I. d. R. wird hierbei eine EDI-Mustervereinbarung verwendet. Der Nachteil dieser Methode besteht darin, dass mit jedem einzelnen Vertragspartner eine solche Vereinbarung abgeschlossen werden muss. Das EDI-Verfahren ist daher zumeist nur für dauerhafte Vertragsbeziehungen zwischen Unternehmern geeignet.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die in der EDI-Vereinbarung getroffenen angemessenen Verfahren in der Praxis umgesetzt werden müssen. Somit müssen die einzelnen EDI-Datensätze Informationen enthalten, welche die in der EDI-Vereinbarung getroffenen Validierungen zur Gewährleistung der Authentizität und Integrität ermöglichen.

Obschon beide Verfahren Hürden für die elektronische Versendung einer Rechnung bedeuten, sind sie zwingend. Ohne eines dieser Verfahren übermittelte Rechnungen sind nach der bislang geltenden Rechtslage keine Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 3 UStG, mit der Konsequenz, dass dem Leistungs- und Rechnungsempfänger gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG grundsätzlich kein Vorsteuerabzug möglich ist. Kommt also keines der beiden dargestellten Verfahren zum Einsatz, kann die Rechnung bislang nicht elektronisch, sondern nur mittels Papier versendet werden. Dabei ist zu beachten, dass auch die Übertragung mittels Computerfax, im Gegensatz zu Standardfaxgeräten, als Übersendung in elektronischer Form i. S. d. § 14 Abs. 3 UStG gewertet wird.



2 Hintergrund der Gesetzesänderung

2.1 Vorgaben des Europarechts

Gem. Art. 237 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (im Folgenden: Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) war durch die Europäische Kommission ein Bericht über die Rechnungsstellung vorzulegen, welcher ggf. Vorschläge zur Änderung der Bedingungen der elektronischen Ausstellung von Rechnungen beinhalten und künftige technologische Entwicklungen in diesem Bereich berücksichtigen sollte.

Am 16.1.2009 wurde für die Europäische Kommission eine Studie über die in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie enthaltenen Rechnungsstellungsvorschriften veröffentlicht. In dieser Studie wurden die 4 wichtigsten Bereiche der Rechnungsstellung (Erfordernis der Rechnungsausstellung; Rechnungsinhalte; elektronische Rechnungsstellung; Aufbewahrung von Rechnungen) untersucht. Ziel dieser Studie war es unter anderem, die bestehende Gesetzgebung in den einzelnen europäischen Mitgliedstaaten aufzulisten, sowie unter anderem die Belastung der Unternehmen zu analysieren. Ferner wurden anhand der Ergebnisse der Studie Empfehlungen zur Harmonisierung und Modernisierung der MWSt-Vorschriften für die Rechnungsstellung unterbreitet.

Basierend auf dieser Empfehlung wurde am 13.7.2010 die neue Richtlinie 2010/45/EG^[1] des Rates zu Rechnungsstellungsvorschriften von der Europäischen Kommission angenommen. Diese Richtlinie ist bis spätestens zum 1.1.2013 durch die Mitgliedstaaten der EU in nationales Recht umzusetzen. Nach dieser Richtlinie sind Papierrechnungen und elektronische Rechnungen ab dem 1.1.2013 zwingend gleich zu behandeln.

Fußnoten zu HaufeIndex: 2712111

[1] Amtsblatt der Europäischen Union v. 22.7.2010, L189/1.8.

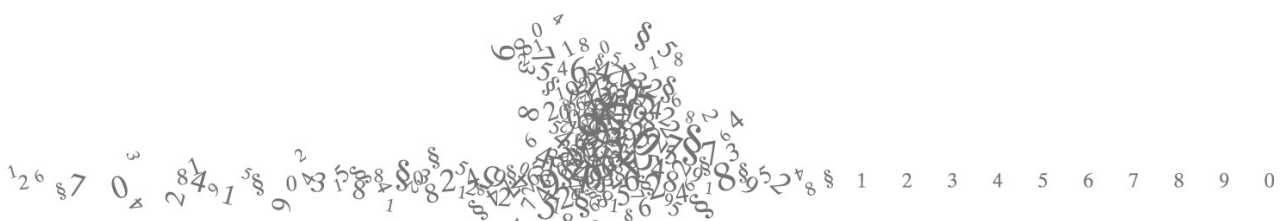
2.2 Nationale Gesetzgebung

Bereits der Koalitionsvertrag der Bundesregierung vom 26.10.2009 enthielt die Zielsetzung, die elektronische Rechnungsstellung zu entbürokratisieren. Die Umsetzung sowohl des Koalitionsvertrags als auch der EU-Richtlinie setzt der deutsche Gesetzgeber durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 um.

Nach der Einigung im Vermittlungsausschuss haben Bundestag und Bundesrat das Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 23.9.2011 verabschiedet - ohne die geplante 2-Jahres-Option für die Einkommensteuererklärung. Damit bleibt es dabei, dass die Vereinfachung bei der elektronischen Rechnungsstellung wie geplant für alle Rechnungen über **Umsätze** gilt, die **nach dem 30.6.2011 ausgeführt** werden (§ 27 Abs. 17 UStG).

Während sog. echte Rückwirkungen im Steuerrecht als "belastendes" Eingriffsrecht grundsätzlich verfassungswidrig sind, ist diese rückwirkende Änderung des § 14 UStG jedoch zulässig. Denn da neben den bereits bestehenden Verfahren zur Übersendung elektronischer Regelungen eine dritte, bisher nicht zulässige Möglichkeit hinzukommt, stellt die Gesetzesänderung eine den Unternehmer begünstigende Regelung dar. Für diese gilt das Rückwirkungsverbot nicht.

3 Änderung des § 14 UStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011



des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens Stellung nimmt.

Gem. dem Frage-Antwort-Katalog ist das innerbetriebliche Kontrollverfahren ein Verfahren, welches der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt. Insbesondere sind laut BMF folgende Details beim Rechnungsempfänger zu prüfen:

- Inhaltliche Richtigkeit der Rechnung (z. B. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in der dargestellten Quantität und Qualität erbracht wurden);
- Zahlungsanspruch des Rechnungsausstellers;
- Richtigkeit der Kontoverbindung des Rechnungsausstellers.

Die Erläuterungen im Frage-Antwort-Katalog des BMF zum innerbetrieblichen Kontrollverfahren liefern zwar keine vollumfängliche Anleitung zur Schaffung und Implementierung einer "technisch neutralen" Lösung; wie das von § 14 UStG-neu geforderte Kontrollverfahren im Detail ausgekleidet sein muss, ist auch dort nicht näher definiert. Jedoch können die im Frage-Antwort-Katalog enthaltenen Informationen einen Wegweiser für ein solches Verfahren darstellen.

Inhaltlich stellen die o. g. Anforderungen kaum etwas Neues dar. Denn diese Punkte wird der Steuerpflichtige regelmäßig auch bei Papierrechnungen bei der Eingangskontrolle überprüfen. Weiterhin stellt der Gesetzgeber in seiner Begründung zu § 14 UStG-neu klar, dass das innerbetriebliche Kontrollverfahren kein IT-gestütztes Verfahren sein muss. Ein rein manuelles Verfahren ist ebenfalls zulässig.

Obwohl der Gesetzgeber bei der Auskleidung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens dem Steuerpflichtigen freie Hand zu lassen scheint, sollte dies nicht dazu verleiten, ohne gesonderte Vorkehrungen in den dritten Weg der "technisch neutralen" Lösung einzusteigen. Denn wenn die Finanzverwaltung, z. B. im Rahmen einer Außen- oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung, das betreffende innerbetriebliche Kontrollverfahren für nicht ausreichend hält, ist der Vorsteuerabzug aus sämtlichen elektronisch empfangenen Rechnungen in Gefahr. Die Unternehmer sollten daher das innerbetriebliche Kontrollverfahren in der Weise einrichten, dass es in einem standardisierten Prozess im Alltagsgeschäft auch organisatorisch "gelebt" wird und gegenüber der Finanzverwaltung anhand von entsprechenden Verfahrensdokumentationen und Arbeitsanweisungen dokumentiert und nachgewiesen werden kann.

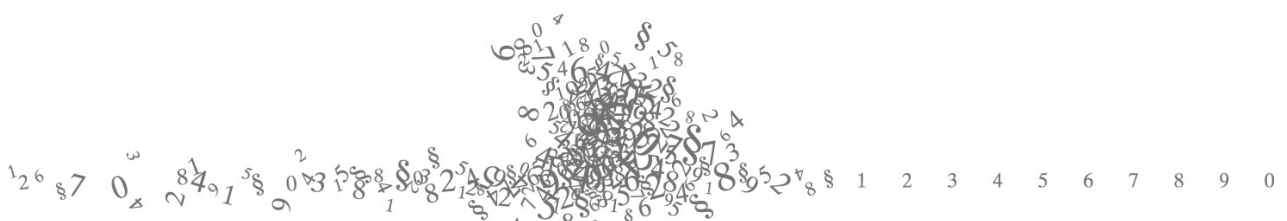
Eine mögliche Lösung könnte z. B. darin bestehen, den Rechnungsprozess (Rechnungsversender bzw. Rechnungsempfänger) in unterschiedliche Prozessschritte zu unterteilen. In einem nächsten Schritt gilt es dann, mögliche Risiken und entsprechende Kontrollen zu identifizieren, um die Gewährleistung der Authentizität, Integrität und Lesbarkeit sicherzustellen. Ferner sollten Risiken und entsprechende Kontrollen identifiziert werden, welche die zusätzlichen Anforderungen der elektronischen Archivierung sicherstellen.

Schritte im Rechnungsprozess



So könnte der Prozess des Rechnungsempfängers beispielhaft gegliedert werden

Fußnoten zu HaufeIndex: 2712116





das EDI-Verfahren können daher gegebenenfalls insbesondere bei dauerhaften Vertragsbeziehungen und bei bedeutenden Vorsteuervolumina die erste Wahl darstellen.

3.1.5 Beachtung sonstiger für die Rechnungserstellung relevanter Rechtsvorschriften und Grundsätze

Zu beachten ist, dass sich die inhaltlichen Anforderungen an eine Rechnung, sei sie auf Papier oder elektronisch übermittelt, nicht ändern werden. Nach wie vor ist gem. § 14 Abs. 4 UStG darauf zu achten, dass auf einer Rechnung alle Angaben, wie z. B. Namen und vollständige Anschriften des Leistenden und des Leistungsempfängers, die Leistungsbeschreibung nebst Leistungsdatum, das Ausstellungsdatum der Rechnung, die Rechnungsnummer, das Entgelt, die Umsatzsteuer und der Umsatzsteuersatz, sowie die Steuernummer und/oder die USt-ID-Nr. enthalten sind.

Weiterhin ist zu beachten, dass sowohl die elektronisch versendete Rechnung beim Leistenden als auch die elektronisch empfangene Rechnung eine steuerlich relevante Datei gem. § 146 Abs. 5 AO darstellen, die auch für die Dauer der steuerlichen Aufbewahrungsfristen in elektronischer Form aufzubewahren sind und einer Betriebsprüfung zugänglich gemacht bzw. auf einen Datenträger ausgelesen werden können müssen. Die elektronische Rechnung mitsamt ihren Verknüpfungen, z. B. zu Stammdaten des Leistungsempfängers, darf somit nicht gelöscht, überschrieben, verändert oder verdichtet werden^[1]. Die unter der Abkürzung GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) zusammengefassten Voraussetzungen und Standards zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen sowie die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), und Grundsätze DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) müssen somit für die Dauer der abgabenrechtlichen Aufbewahrungsfristen von regelmäßig 6 bzw. 10 Jahren und der umsatzsteuerrechtlichen Aufbewahrungsfrist gem. § 14b Abs. 1 UStG von ebenfalls 10 Jahren eingehalten werden. Zu beachten ist hierbei, dass sich die Aufbewahrungsfrist nach der Abgabenordnung verlängern kann. Insofern sollten die Dokumente nicht starr nach Ablauf dieser Zeit gelöscht, sondern zuvor geprüft werden, ob die Aufbewahrungsfrist tatsächlich abgelaufen ist.

Fußnoten zu HaufeIndex: 2712119

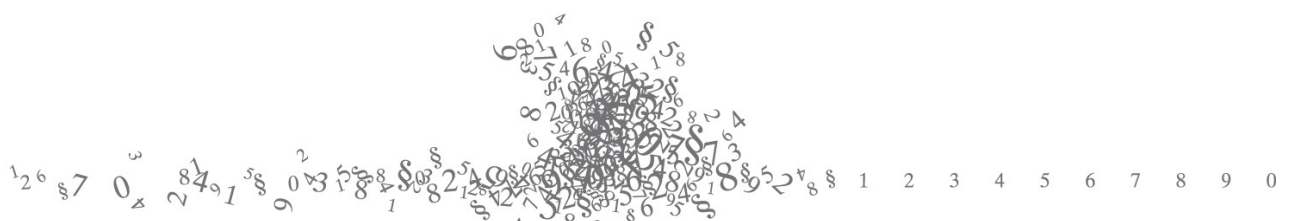
[1] Fragen-Antwort-Katalog, BMF, v. 26.7.2011, IV D 2 - S 7287-a/2010004.

3.2 Ausweitung der Umsatzsteuer-Nachschau

Damit die Reduzierung der Anforderungen an die elektronische Rechnungslegung nicht zu Lasten einer effektiven Betrugsbekämpfung gehen, hält der Gesetzgeber eine Ausweitung des Rechts auf Datenzugriff auf die der Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG für notwendig^[1].

Soweit es notwendig ist, hat die Finanzverwaltung zukünftig das Recht, die bez. des zu prüfenden Sachverhalts gespeicherten Daten einzusehen und zu diesem Zweck, soweit erforderlich, die Datenverarbeitungssysteme zu nutzen (sog. Z1- und Z2-Zugriff)^[2]. Nicht zulässig ist es dagegen, den Unternehmer im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau zur Überlassung eines Datenträgers zu verpflichten (sog. Z3-Zugriff). Dieses Recht der Finanzbehörde bleibt weiterhin auf die Außenprüfung, zu der auch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung gehört, beschränkt.

Diese Zugriffsrechte nach dem sog. GDPdU-Standard sind nicht neu, sie gelten gem. § 147 Abs. 6 AO für Außenprüfungen bereits seit dem Jahr 2002. Dass jedoch der unmittelbare und mittelbare Datenzugriff (Z1- und Z2-Zugriff) auf die Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG-neu ausgeweitet werden, führt



zu einer neuen Situation für den Unternehmer. Denn während ihm bei einer Außenprüfung durch die Prüfungsanordnung eine "Vorwarnzeit" verblieb, um seine Systeme auf den Datenzugriff vorzubereiten, müssen diese nun ständig für den Zugriff vorbereitet sein, da die Umsatzsteuer-Nachschau keiner Vorankündigung bedarf.

Fußnoten zu HaufeIndex: 2712120

[1] BT-Drucks. 17/5125 v. 21.3.2011, S. 53.

[2] BT-Drucks. 17/5125 v. 21.3.2011, S. 53.

4 "Technisch-neutrale" Lösung in der Praxis

4.1 Entwicklung eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens

Wie bereits erläutert, enthalten weder der neue Gesetzeswortlaut noch der veröffentlichte Frage-Antwort-Katalog eine vollumfängliche Beschreibung eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens. Allerdings können die Informationen aus dem Frage-Antwort-Katalog als Orientierung bei der Entwicklung eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens dienen.

Eine mögliche Lösung kann z. B. darin bestehen, in einem ersten Schritt den Rechnungsprozess (Rechnungsversender bzw. Rechnungsempfänger) in unterschiedliche Prozesssegmente zu unterteilen. In einem nächsten Schritt könnten dann mögliche Risiken und entsprechende Kontrollen identifiziert werden, um die Gewährleistung der Authentizität, Integrität, Lesbarkeit, sowie Anforderungen aus weiteren Rechtsgebieten (welche bei der elektronischen Rechnungsstellung Anwendung finden) sicherzustellen. Insbesondere sollten Risiken und entsprechende Kontrollen identifiziert werden, welche die zusätzlichen Anforderungen der elektronischen Archivierung sicherstellen.

4.2 Absicherung: Verbindliche Auskunft

Vielfach ist es für den Unternehmer sicherlich wünschenswert, sich durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamts gem. § 89 AO abzusichern, dass die von ihm gewählte Lösung, insbesondere das innerbetriebliche Kontrollverfahren bei der "technisch neutralen" Lösung, den Anforderungen des § 14 UStG-neu entspricht und somit die empfangenen Rechnungen den Vorsteuerabzug ermöglichen.

Ob die formellen Voraussetzungen für eine verbindliche Auskunft vorliegen, ist aber fraglich. Denn gem. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO setzt die verbindliche Auskunft die Beurteilung genau bestimmter Sachverhalte voraus. Bei der Beurteilung eines elektronischen Übermittlungsverfahrens wird jedoch die umsatzsteuerliche Wirksamkeit künftiger, unbestimmt vieler Rechnungen abgeprüft.

