

Fragen und Antworten zur elektronischen Rechnung

Version 005a

**Berücksichtigt
die Änderungen
durch das
Steuervereinfachungs-
gesetz 2011**



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



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



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.

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 Antworten-katalog 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.

Rechtsstand

Der vorliegende Fragen- und Antwortenkatalog in der Version 005a stellt auf den Rechtsstand des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 in der Entwurfsfassung vom 9. Juni 2011 ab. Ein Inkrafttreten dieses Gesetzes ist im vorliegenden Fragen- und Antwortenkatalog auf den 1. Juli 2011 terminiert. Am 8. Juli 2011 wurde die Verabschiedung des Steuervereinfachungsgesetzes aus Gründen, die nicht im Zusammenhang mit der elektronischen Rechnung stehen, vom Bundesrat abgelehnt, was die Anwendung der genannten Neuregelungen zur elektronischen Rechnungsstellung bis auf Weiteres verzögert. Der vorliegende Frage- und Antwortkatalog unterstellt die rückwirkende Anwendung der Regelungen zur elektronischen Rechnung auf den 1. Juli 2011.

Immer auf dem neuesten Stand

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

Inhalt

I.	Rechtliche Grundlagen und Neuerungen.....	5
I.1.	Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie / Steuervereinfachungsgesetz 2011	5
I.2.	Bei der elektronischen Rechnung sollen die elektronische Signatur bzw. das EDI-Verfahren künftig nicht mehr verpflichtend anzuwenden sein. Was bedeutet das?	5
I.3.	Wann soll die Neuregelung in Kraft treten?	5
I.4.	Was ist eine elektronische Rechnung?.....	6
I.5.	Bedarf es zur elektronischen Rechnungsübermittlung der Zustimmung des Empfängers?	6
I.6.	Welche Formate sind zulässig?	6
I.7.	Welche Übermittlungswege sind zulässig?	6
I.8.	Ist eine Rechnung via Telefax eine elektronische Rechnung?.....	7
I.9.	Gibt es Risiken im Umgang mit elektronischen Rechnungen?.....	7
I.10.	Welche Pflichtangaben müssen auf einer Rechnung vorhanden sein?.....	7
I.11.	Was bedeutet Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) und wie lässt sich dies erreichen?.....	8
I.12.	Was ist ein innerbetriebliches Kontrollverfahren mit verlässlichem Prüfpfad?	8
I.13.	Sind in Bezug auf das innerbetriebliche Kontrollverfahren bestimmte Dokumentationsvorschriften zu beachten?	10
I.14.	Was ist eine qualifizierte elektronische Signatur?	10
I.15.	Wie erkennt man eine elektronische Signatur?	11
I.16.	Schreibt die Finanzverwaltung zur Erzeugung qualifizierter elektronischer Signaturen ein bestimmtes technisches Verfahren vor?	11
I.17.	Ist das Verfahren der elektronischen Rechnungsübermittlung mit Signatur auch im Massenverfahren zulässig?	11
I.18.	Was ist bei Rechnungen via EDI zu beachten?.....	11
I.19.	Gibt es Ausnahmen bei elektronischen Rechnungen?	12
I.20.	Die empfangenen elektronischen Rechnungen berechtigen offensichtlich nicht zum Vorsteuerabzug. Was kann man tun?.....	12
II.	Aufbewahrung und Prüfbarkeit	13
II.1.	Kann man eine elektronische Rechnung ausdrucken und wie eine Papierrechnung aufbewahren?	13
II.2.	Gibt es einen Unterschied zwischen Aufbewahrung und Archivierung?	13
II.3.	Welche Aufbewahrungsfristen gelten für elektronische Rechnungen?.....	13
II.4.	Wie müssen elektronische Rechnungen aufbewahrt werden?	13
II.5.	Was bedeutet „revisionssichere Archivierung“?	14
II.6.	Gelten künftig erhöhte Dokumentationspflichten?	14
II.7.	Wie prüft die Finanzverwaltung die gesetzlichen Vorgaben an die elektronische Rechnungsstellung?	14

II.8.	Welche Besonderheiten sind nach den GDPdU / GoBS bei elektronischen Rechnungen zu beachten?	15
II.9.	Welche Auswirkungen hat es, wenn nicht jede Signatur beim Eintreffen der Rechnung überprüft wird (Verifikation)?	15
II.10.	Gibt es Besonderheiten, wenn nach dem Rechnungsempfang eine Konvertierung beim Empfänger erfolgt?	16
II.11.	Müssen E-Mails, mit denen die elektronischen Rechnungen übermittelt wurden, aufbewahrt werden?	16
II.12.	Müssen elektronischen Rechnungen im Inland aufbewahrt werden?	16
II.13.	Archivierung im Unternehmen oder beim Dienstleister?.....	17
II.14.	Müssen elektronische Rechnungen „nachsiniert“ werden?	17
II.15.	Welche Rolle spielt die Verfahrensdokumentation?	17
II.16.	Muss das Verfahren geprüft oder abgenommen werden, und wer macht das?.....	18
II.17.	Gibt es künftig verschärfte Prüfungsbefugnisse der Finanzverwaltung?	18
III.	Dienstleister/Outsourcing	19
III.1.	Darf die elektronische Rechnungserstellung an einen Dienstleister ausgelagert werden? 19	
III.2.	Gibt es neben dem Umsatzsteuergesetz auch zivilrechtliche Vorgaben?	19
III.3.	Darf der Dienstleister auch gleichzeitig für den Rechnungsempfänger tätig werden?.....	19
III.4.	Gibt es beim Signaturverfahren unterschiedliche Betreibermodelle, und was ist dabei zu beachten?	19
III.5.	Gibt es beim Signaturverfahren besondere Vorgaben der Finanzverwaltung im Fall der Mehrvertretung?.....	20
III.6.	Darf die Finanzverwaltung beim Dienstleister prüfen?	20
III.7.	Muss der Prozess beim Dienstleister geprüft bzw. abgenommen werden?	20
III.8.	Bedarf es beim Outsourcing einer Verfahrensdokumentation beim auslagernden Unternehmen ?	21
IV.	Rechnungsversand über die Grenze	22
IV.1.	Gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht europaweit die gleichen Anforderungen für den elektronischen Rechnungsversand?.....	22
IV.2.	Was gilt bei Rechnungen, die vom Ausland nach Deutschland übermittelt werden?	22
IV.3.	Was gilt, wenn ein deutscher Unternehmer eine Rechnung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat der EU stellt?.....	23
IV.4.	Ist mit dem Steuervereinfachungsgesetz auch eine Harmonisierung des elektronischen Rechnungsversandes in Europa zu erwarten?	23
V.	Quellen	24
VI.	Über die Autoren	26

I. Rechtliche Grundlagen und Neuerungen

I.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. Juli 2010 hat 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 von der Bundesregierung aufgegriffen und im Entwurf für ein Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 2. Februar 2011 veröffentlicht. Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 ist am 9. Juni 2011 vom Bundestag verabschiedet worden. Zum derzeitigen Rechtsstand siehe Seite 2 „Rechtsstand“.

I.2. **Bei der elektronischen Rechnung sollen die elektronische Signatur bzw. das EDI-Verfahren künftig nicht mehr verpflichtend anzuwenden sein. Was bedeutet das?**

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. Was allerdings fortbesteht, ist das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts, was künftig mittels innerbetrieblicher 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.

I.3. **Wann soll die Neuregelung in Kraft treten?**

Die Neuregelung soll für Umsätze gelten, die nach dem 30. Juni 2011 ausgeführt wurden. Bei genauer Betrachtung bedarf es mithin wohl auch in der zweiten Jahreshälfte unverändert der Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens bei Rechnungen, die ausgeführte Leistungen aus dem 1. Halbjahr 2011 oder vorher betreffen. Zum derzeitigen Rechtsstand siehe Seite 2 „Rechtsstand“.

I.4. Was ist eine elektronische Rechnung?

Nach der Definition des neuen § 14 Abs. 1 UStG (in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011) handelt es sich bei einer elektronischen Rechnung um eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.

I.5. 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.6. Welche Formate sind zulässig?

In den letzten Jahren konnten sich nur wenige Formate für die elektronische Rechnungsstellung etablieren. Rechnungen, die mit einer Signatur versehen wurden, waren zumeist pdf-Dateien. Für das EDI-Verfahren wurde meist auf das gängige Format EDIFACT zurückgegriffen.

Seit Einführung der elektronischen Rechnung im Umsatzsteuergesetz (1. Januar 2004) sind die Rechnungsaussteller in der Formatfrage jedoch völlig ungebunden. Auch in der Gesetzesbegründung zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 und im Frage-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministerium wird immer wieder auf die Formatfreiheit hingewiesen.

Formatfreiheit bedeutet, dass eine Rechnung z.B. direkt in einer E-Mail, mit einem Textverarbeitungs- oder Tabellenkalkulationsprogramm, mit einer webbasierten Applikation oder datenbankgestützt erstellt werden und danach in jedem beliebigen Format (z.B. msg, doc, xls, txt, pdf, xml) vorliegen kann.

Unabhängig von der Formatfrage ist insbesondere darauf zu achten, dass die vorliegende Rechnung alle umsatzsteuerlichen Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthält.

I.7. Welche Übermittlungswege sind zulässig?

Auch hier gibt es keine einschränkenden Vorschriften, auf welche Art und Weise eine Rechnung elektronisch übertragen werden kann.

Es ist also möglich, Rechnungen z. B. per E-Mail zu versenden, auf einem Datenträger (USB-Stick, CD, ...) zu übergeben, per EDI oder Fax (vgl. Punkt I.8) zu übertragen oder auf einer Webseite zum Download bereitzustellen.

Spezielle technologische Anforderungen an die Sicherheit der Übertragungswege, also insbesondere an verschlüsselte Leitungen oder Punkt zu Punkt-Verbindungen gibt es nicht.

I.8. Ist eine Rechnung via Telefax eine elektronische Rechnung?

Nicht nur Rechnungen, die augenscheinlich über elektronische Netze übermittelt werden, auch die via Telefax übermittelten Rechnungen können als elektronisch gelten. Bislang galten Faxübermittlungen, bei denen mindestens ein Computer-Telefax oder ein Telefax-Server beteiligt ist, als elektronisch und bedurften zwingend einer qualifizierten elektronischen Signatur, um den Vorsteuerabzug auf Empfängerseite sicherzustellen.

Der Frage-Antwort-Katalog (BMF) beinhaltet inzwischen eine neue und unternehmerfreundliche Definition der Faxübermittlung. Danach ist auf das Faxgerät beim Rechnungsempfänger abzustellen. Handelt es sich hierbei um ein Computer-Fax/Fax-Server, so ist der Vorgang als elektronische Übermittlung anzusehen. Werden die Rechnungen mit einem Standard-Fax empfangen, so handelt es sich um eine Papierrechnung.

Im Hinblick auf die Gewährleistung von Authentizität und Integrität spielt diese Unterscheidung wegen der Gleichstellung von Papierrechnung und elektronischer Rechnung allerdings nur noch eine untergeordnete Rolle. Unmittelbare Auswirkungen ergeben sich hingegen für die Aufbewahrung einer Faxrechnung (siehe dazu auch Punkt II.4). Originär elektronische Formate (also empfangen mit einem Fax-Server/Computer-Fax) sind auch als solche vorzuhalten.

I.9. Gibt es Risiken im Umgang mit elektronischen Rechnungen?

Wie auch bei der Papierrechnung geht es in erster Linie um die Sicherstellung des Vorsteuerabzugs.

Damit der Empfänger einer Rechnung die Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen kann, bedarf es einer „ordnungsmäßigen Rechnung“. Die elektronische Rechnung verlangt – wie im Übrigen auch die Papierrechnung - neben den allgemeinen Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG (siehe dazu Punkt I.10), dass die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) gewährleistet sind.

I.10. Welche Pflichtangaben müssen auf einer Rechnung vorhanden sein?

Eine ordnungsgemäße Rechnung muss nach § 14 Abs. 4 UStG insbesondere folgende Pflichtangaben enthalten (Aufzählung zur besseren Lesbarkeit teilweise verkürzt):

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,

- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
- das Ausstellungsdatum,
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
- die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung,
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
- den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

I.11. Was bedeutet Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) und wie lässt sich dies erreichen?

Echtheit der Herkunft wird auf der Grundlage des neugefassten § 14 Abs. 1 UStG (in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011) definiert als Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet danach, dass die nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Diese Kriterien sind über den gesamten Aufbewahrungszeitraum einer Rechnung aufrecht zu erhalten.

Jeder Unternehmer hat künftig selbst festzulegen, in welcher Weise Integrität, Authentizität und Lesbarkeit zu gewährleisten sind. Dazu kann jedes innerbetriebliche Kontrollverfahren herangezogen werden, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Lieferung/Leistung herstellt. Unabhängig davon gewährleisten die bisherigen Verfahren „Qualifizierte elektronische Signatur“ und „EDI-Verfahren“ per se die geforderte Authentizität und Integrität. Dies stellt ein Angebot an die Unternehmer (wohlgemerkt die Rechnungsaussteller) dar, an den bislang gebräuchlichen Verfahren festzuhalten. Davon unberührt bleibt allerdings, dass das Recht auf Vorsteuerabzug das Vorhandensein der Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG (siehe dazu Punkt I.10) zwingend voraussetzt.

I.12. Was ist ein innerbetriebliches Kontrollverfahren mit verlässlichem Prüfpfad?

Durch das innerbetriebliche Kontrollverfahren muss ein verlässlicher Prüfpfad zwischen einer Rechnung und der Leistung geschaffen werden. Was damit gemeint ist, zählt die Gesetzes-

begründung zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 auf und legt insoweit dar, was den Unternehmen grob als klassische Rechnungsprüfung bekannt sein dürfte: Überprüfung der erbrachten Lieferung/Leistung in richtiger Qualität und Quantität und der inhaltlichen Korrektheit der Rechnung und damit letztlich der Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers.

Fokussiert auf die primären Erfordernisse der Authentizität und Integrität, lässt sich nach Ansicht der Verfasser dieses Fragen-Antworten-Katalogs eine Checkliste generieren, die als ein unverbindlicher Mindestumfang fungieren soll und die in ihrer Gesamtheit die Einhaltung der Authentizität und Integrität gewährleisten kann. Dabei handelt es sich um eine Art Rahmenwerk, das an jede Unternehmensgröße angepasst werden kann (Skalierbarkeit):

Checkliste Rechnungsprüfung		
Prüfschritte	Ja	Nein
a) Ist der Aussteller der Rechnung (mithin Erbringer der Leistung) bekannt?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) Wurden von diesem Rechnungsaussteller Lieferungen oder Leistungen bestellt und bezogen , und wird somit eine Rechnung erwartet?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) Sind sämtliche Angaben auf der Rechnung (insbesondere USt-ID-Nummer/Steuernummer, Anschriften, Firmierung, Bankverbindung) korrekt ? Können diese Daten fehlerfrei gegen die eigene Stammdatenbank abgeglichen werden?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) Wurde die ausgewiesene Lieferung/Leistung in korrekter Art, Menge und Preis ausgeführt? Lässt sich das mit Lieferscheinen, Wareneingangsberechnungen bzw. -daten abgleichen?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) Sind alle gesetzlich geforderten Pflichtangaben auf der Rechnung enthalten?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f) Ist die Rechnung rechnerisch korrekt ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Lassen sich die aufgeführten Punkte a) bis c) mit Ja beantworten, kann damit u. E. grundsätzlich die Anforderung an die Authentizität (Echtheit der Herkunft) erfüllt werden, da sie auf wesentliche Merkmale der Identität des Rechnungsausstellers abzielen. Unter Hinweis auf die Gleichstellung zu Papierrechnungen sollte es genügen, sich über die Identität des Ausstellers im Klaren zu sein und daran keinen Zweifel zu haben.

Die Integrität (Unversehrtheit des Inhalts) lässt sich u. E. grundsätzlich über die Punkte d) bis f) abprüfen, da hier die Inhalte der Angaben im Vordergrund stehen. Lassen sich keine Abweichungen zu den Bestelldaten, den Stammdaten und den rechnerischen Inhalten feststellen, besteht auch hier kein Anlass, an der Richtigkeit und damit der Unversehrtheit des Inhalts zu zweifeln.

Die Punkte b) und d) – also der Abgleich der Rechnung mit der Bestellung/dem Auftrag/dem Vertrag und dem Lieferschein – begründen u. E. den Zusammenhang zwischen der Rechnung und der zugrunde liegenden Lieferung/Leistung und mithin den geforderten verlässlichen Prüfpfad .

Nicht primär auf den Nachweis von Authentizität und Integrität gerichtet, aber dennoch als unterstützende Faktoren dienend, können u. E. weitere Prüfschritte ergänzt werden. So sollte unbedingt vermieden werden, dass Rechnungsnummern mehrfach vorkommen oder Rechnungen doppelt bezahlt werden.

I.13. Sind in Bezug auf das innerbetriebliche Kontrollverfahren bestimmte Dokumentationsvorschriften zu beachten?

Folgt man der Gesetzesbegründung und dem Frage-Antwort-Katalog des BMF, so sollen die Änderungen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 keine neuen Aufzeichnungspflichten begründen. Dennoch sollte gerade der Rechnungsempfänger zwingend dokumentieren, dass er seinen Pflichten zur Überprüfung einer Rechnung und mithin den Vorgaben an ein innerbetriebliches Kontrollverfahren nachgekommen ist. Dies gilt umso mehr, als ist die Frage der Dokumentation des Kontrollverfahrens nicht der Neuordnung der elektronischen Rechnung, sondern vielmehr den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ (bzw. den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)) geschuldet. Die hier geforderte Verfahrensdokumentation ist Pflichtbestandteil eines jeden Geschäftsprozesses im Unternehmen. Neben der Dokumentation des Verfahrens selbst wird empfohlen, entsprechende Nachweise für jede Rechnung zu führen, dass das innerbetriebliche Kontrollverfahren auch tatsächlich durchgeführt und der Prüfpfad hergestellt worden ist, da den Rechnungsempfänger unverändert die Feststellungslast trifft. Schon kleine Versäumnisse, wie doppelt veranlasste Zahlungen, fehlende Reklamationen oder etwa nicht in Anspruch genommene Skonti, können ohne entsprechende Dokumentationsnachweise dem steuerlichen Betriebsprüfer möglicherweise Anlass geben, dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren seine Wirksamkeit abzuspochen und mithin den Vorsteuerabzug in Zweifel zu ziehen.

I.14. 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.15. 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.8).

I.16. 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.17. Ist das Verfahren der elektronischen Rechnungsübermittlung mit Signatur 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.18. Was ist bei Rechnungen via EDI zu beachten?

Die Rechnung wird hier in einem strukturierten Datenformat (meist EDIFACT) übermittelt mit dem Ziel, im System des Empfängers automatisiert eingelesen und verarbeitet zu werden. Die umsatzsteuerliche Anerkennung fordert insbesondere eine gegenseitige schriftliche Vereinbarung, in der das Verfahren dokumentiert ist und festgelegt wurde, durch welche technischen Maßnahmen Authentizität und Integrität gewährleistet werden sollen.

Das Erfordernis einer Sammelrechnung, die eine zusammenfassende Aufstellung der Rechnungen liefern sollte, ist mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz 2009 entfallen.

I.19. 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.20. 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. nicht alle umsatzsteuerlichen Pflichtangaben enthalten), ist es empfehlenswert, mit dem Aussteller der Rechnung in Kontakt zu treten, um eine ordnungsmäßige Rechnung zu fordern.

II. Aufbewahrung und Prüfbarkeit

II.1. Kann man eine elektronische Rechnung ausdrucken und wie eine Papierrechnung aufbewahren?

Es ist grundsätzlich nicht ausreichend, ausschließlich den Papiausdruck einer elektronischen Rechnung aufzubewahren. Eine elektronische Rechnung ist im originär digitalen Format, also so, wie die Rechnungen empfangen wurde, aufzubewahren, siehe dazu auch Punkt II.4.

II.2. 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.3. 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. 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.4. Wie müssen elektronische Rechnungen aufbewahrt werden?

Auf der Grundlage der „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ und der „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) hat die Speicherung von elektronischen Rechnungen in dem originären Format zu erfolgen, in dem die Rechnung ausgestellt bzw. empfangen wurde.

Die Aufbewahrung muss auf einem Datenträger erfolgen, der Änderungen nicht mehr zulässt. Vielfach werden als Beispiele dafür einmal beschreibbare Datenträger wie z.B. CD oder DVD angeführt. Dennoch ist u.E. auch hier von einer Technologieneutralität des Gesetzgebers auszugehen. Folglich ist in Bezug auf die Unveränderbarkeit stets auf das Zusammen-

spiel von Hardware, Software und den innerbetrieblichen Prozessen (z.B. Berechtigungskonzept, Datensicherung, physische Sicherheit, zeitgerechte Ablage, usw.) abzustellen.

II.5. Was bedeutet „revisionssichere Archivierung“?

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 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.6. 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 innerbetrieblichen 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.

II.7. 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 ab.

II.8. 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 sowie Aufbewahrung des Signaturprüfchlüssels (sofern Signatur verwendet wurde, d. Verfasser),
- Aufbewahrung aller Formate (sofern Konvertierungen durchgeführt wurden),
- Protokollierung sämtlicher Verarbeitungsschritte.

Es sei angemerkt, dass diese Schritte für jede einzelne Rechnung durchzuführen ist.

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

II.9. Welche Auswirkungen hat es, wenn nicht jede Signatur beim Eintreffen der Rechnung überprüft wird (Verifikation)?

Sofern Authentizität und Integrität mittels qualifizierter elektronischer Signatur nachgewiesen werden sollen, ist auch die unter Punkt II.8 angesprochene Signaturprüfung durchzuführen („Verifikation“). Geschieht dies nicht, 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 Verifikation 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.

II.10. 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 (sofern verwendet) ist nicht konvertierbar und nicht auf ein anderes Dokument übertragbar.

II.11. 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 Prozess keinerlei Veränderungen an der elektronischen Rechnung erfolgen.

II.12. 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 Abs. 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.13. Archivierung im Unternehmen 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 Unternehmen besitzt der Steuerpflichtige die vollständige Kontrolle über das Archivsystem und ist auch selbst für Weiterpflege, Verfügbarkeit 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.14. 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 notwendig, 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.15. 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 ge-

setzliche 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 die Ausgestaltung des internen Kontrollsystems im Unternehmen.

II.16. Muss das Verfahren geprüft oder abgenommen werden, und wer macht das?

Grundsätzlich besteht keine Pflicht zur Prüfung oder Abnahme eines Verfahrens zur Erstellung, zum Versand oder zum Empfang 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.

II.17. 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 Prüferberechtigungen – und der Datenzugriff muss ad hoc zur Verfügung stehen.

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 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.3. Darf der Dienstleister auch gleichzeitig für den Rechnungsempfänger tätig werden?

Die Finanzverwaltung räumt auch dem Empfänger einer elektronischen Rechnung grundsätzlich das Recht ein, die ihm insbesondere nach den GDPdU vorgeschriebenen Prüfungsschritte auf einen Dritten zu übertragen. Der Dienstleister übernimmt in derartigen Fallkonstellationen beispielsweise die Verifikation der qualifizierten elektronischen Signatur (sofern verwendet) auf Empfängerseite und häufig 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.4. Gibt es beim Signaturverfahren unterschiedliche Betreibermodelle, und was ist dabei zu beachten?

Zunächst gilt: Nicht jedes Signaturmodell 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 anzuerkennenden formgültigen elektronischen Rechnungen erzeugen, was den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gefährdet.

III.5. Gibt es beim Signaturverfahren 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.6. 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 Dienstleister unverzichtbar.

III.7. 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 dienstleistungsbezogenen Prozesse einer Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer unterziehen zu lassen. Solche Prüfungen haben zumeist das dienstleistungsbezogene interne Kontrollsystem zum Gegenstand und nehmen Stellung zur Angemessenheit und Wirksamkeit solcher internen Kontrollsysteme.

III.8. Bedarf es beim Outsourcing 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. Mit Datum vom 13. Juli 2010 hat der EU-Ministerrat die von der EU-Kommission vorgeschlagenen Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beschlossen und damit die Anforderungen an die elektronische Rechnung reformiert. Es ist damit EU-weit einheitlich festgelegt, dass Papierrechnungen und elektronische Rechnungen gleichbehandelt werden sollen und die weiterhin geforderte Authentizität und Integrität nicht mehr zwingend über eine elektronische Signatur oder das EDI-Verfahren gewährleistet werden müssen.

In allen Mitgliedstaaten können statt dessen innerbetriebliche Kontrollverfahren („internal controls“), die einen verlässlichen Prüfpfad („reliable audit trail“) zwischen Rechnung und Leistung herstellen, eingesetzt werden.

Die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist bis spätestens 31. Dezember 2012 in nationales Recht zu übernehmen. Die meisten Mitgliedstaaten haben bislang noch keine konkreten Umsetzungspläne, bis wann geändertes Recht gelten soll. Bis dahin sollte noch das jeweilige „alte“ Recht angewendet werden.

IV.2. Was gilt bei Rechnungen, die vom Ausland nach Deutschland übermittelt werden?

Grundsätzlich gilt im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte das Herkunftslandprinzip, sodass die Regeln des jeweiligen Herkunftslandes Anwendung finden (Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr

Soweit es sich um die Einfuhr von Gegenständen, einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus einem anderen Mitgliedstaat oder einen Fall des Reverse-Charge (Dienstleistungen) handelt, wird grundsätzlich keine Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG verlangt. Insoweit kommt der Rechnungsstellung im grenzüberschreitenden Kontext nur eine eingeschränkte Bedeutung zu.

Etwas anderes gilt, wenn der zugrunde liegende Umsatz in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist. Hier gilt die Neuregelung: Signatur oder EDI-Verfahren sind nicht mehr zwingend vorgeschrieben, sofern die Authentizität und Integrität über innerbetriebliche Kontrollverfahren (siehe Punkt I.12) gewährleistet werden.

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

Soweit ein deutscher Unternehmer an einen Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat abrechnet, gilt grundsätzlich der umgekehrte Fall wie bei Ziffer IV.2. Insbesondere bei im Ausland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen sollte der dort geltende Rechtsstand überprüft werden.

Achtung: Einzelne Mitgliedsstaaten verlangen 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.

IV.4. Ist mit dem Steuervereinfachungsgesetz auch eine Harmonisierung des elektronischen Rechnungsversandes in Europa zu erwarten?

Das Ziel der Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist es, den elektronischen Rechnungsstellungsprozess nicht nur national, sondern auch international zu erleichtern. Spätestens mit Stichtag 31.12.2012, bis zu dem jeder Mitgliedstaat die Änderungen adaptiert haben muss, herrschen überall die gleichen Voraussetzungen.

Ob die Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollverfahren tatsächlich EU-weit einheitlich ausgelegt werden, bleibt abzuwarten. Letztlich betrifft dies in erster Linie den Rechnungsempfänger, der unabhängig von der Rechnungsherkunft die entsprechenden innerbetrieblichen Prüfmechanismen vorweisen sollte, um den evtl. Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

V. 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

Frage-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministeriums

Fragen und Antworten zur Vereinfachung des elektronischen Rechnungsstellung zum 1. Juli 2011 (IV D 2 - S 7287-a/09/10004, Stand 18. April 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)

Steuervereinfachungsgesetz 2011

Beschluss des Deutschen Bundestages vom 9.6.2011 (BT-Drs. 17/6105, 17/6146)

VI. 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.