



E-Rechnung, GoBD und Tax-Compliance im Umfeld der Zentralregulierung¹

6. Oktober 2015

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu

¹ Erstveröffentlichung in: UVR – Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, Heft 10/2015, S. 315-320

Autoreninformationen:

- **Stefan Groß**, Steuerberater/Certified Information Systems Auditor (CISA),
Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München
- **Stefan Heinrichshofen**, Rechtsanwalt und Steuerberater
Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**,
Bundeszentralamt für Steuern²

² Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

I. Einführung

Unter Zentralregulierung versteht man die Zahlungsabwicklung aus Kaufverträgen durch eine zentrale Stelle, wobei regelmäßig zum Zeitpunkt der Skontofälligkeit die gesamten Forderungen in einer Summe an den Kreditor (Gläubiger) bezahlt werden.³ Dabei übernimmt die Zentralregulierung regelmäßig die Funktion eines Abrechnungssystems und einer Bezahlstelle, insbesondere um die Zahlungsströme zwischen Lieferanten und Mitgliedern von Einkaufsgemeinschaften (**Verbundgruppen**)⁴ zu organisieren. Das Mitglied einer solchen Verbundgruppe selbst bestellt die Waren unmittelbar bei dem Lieferanten, der seinerseits unmittelbar die Lieferung an das Mitglied vornimmt. Der eigentliche Kaufvertrag kommt somit zwischen dem Mitglied und dem Lieferanten zustande, was zugleich den Ausgangspunkt für die Bearbeitung der entstandenen Kaufpreisverbindlichkeit darstellt. Der Zentralregulierer sammelt die Lieferantenrechnungen für jedes Mitglied (alternativ übermitteln die Lieferanten die **Rechnungsdaten** an den Zentralregulierer bzw. dessen Dienstleister) und übermittelt dem Mitglied anschließend eine Sammelrechnung, auf der alle Forderungen der jeweiligen Lieferanten aufgelistet sind, welche dieses dann in einem Betrag an den Zentralregulierer entrichtet (zum Teil wird der Betrag auch direkt vom Zentralregulierer vom Konto des Mitglieds eingezogen). In manchen Fällen übernimmt der Zentralregulierer (bzw. dessen Dienstleister) auch die Aufbewahrung der Rechnungen für die Mitglieder der Einkaufsgemeinschaften. Die Zentralregulierung unterscheidet – je nach Fallkonstellation – daher folgende **Akteure**:

³ Das Geschäft der Zentralregulierung stellt ein Kredit- und Garantiegeschäft i. S. d. § 1 KWG dar. Zentralregulierer gelten daher als Kreditinstitute gem. § 1 KWG.

⁴ Eine Einkaufsgemeinschaft (Verbundgruppe) ist eine Kooperationsform und somit ein freiwilliger Zusammenschluss von Unternehmen zum Zwecke der Erhöhung ihrer Wirtschaftlichkeit. Durch die Nachfragebündelung erhalten die einzelnen Unternehmen insbesondere verbesserte Konditionen.

- 1) **Verbundgruppe = Einkaufsgemeinschaft**, bestehend aus mehreren Händlern/Mitgliedern, meist einer bestimmten Branche
- 2) **Händler**/Mitglied der Einkaufsgemeinschaft: Ordert Waren und Dienstleistungen bei bestimmten an der Zentralregulierung teilnehmenden Lieferanten (= Leistungsempfänger)
- 3) **Lieferant**: Tätigt Warenlieferungen und Dienstleistungen an Mitglieder der Einkaufsgemeinschaft (= Leistender)
- 4) **Zentralregulierer**: Verantwortet die Zahlungsabwicklung (Bezahlstelle) und stellt teilweise auch das Delkredere
- 5) **Dienstleister**: Übernimmt (je nach Fallkonstellation) Tätigkeiten wie Scannen, Datenextraktion, Datenaufbereitung, Rechnungserstellung und Rechnungsarchivierung

Die Zentralregulierung steht zusammengefasst für die Bündelung von Lieferantenrechnungen, die Bezahlung der gebündelten Rechnungen durch die Verbundgruppe in einem festgelegten Zahlungsrhythmus in einer Gesamtsumme pro Lieferant sowie die Beitreibung der Forderungen bei den teilnehmenden Verbundgruppenmitgliedern. Dabei haftet die Verbundgruppe aufgrund selbstschuldnerischer Bürgschaften regelmäßig für die Verbindlichkeiten der Mitglieder gegenüber den Lieferanten (sog. Delkredereübernahme).

Da dem Konstrukt der Zentralregulierung regelmäßig auch **Rechnungen** zugrunde liegen, die den Vorsteuerabzug für die Mitglieder ermöglichen sollen, stellt sich die Frage, welche Anforderungen dabei an einen elektronischen Austausch von Rechnungen⁵ zu stellen und welche weiteren steuerlichen Vorgaben zu beachten sind. Neben den umsatzsteuerlichen Vorgaben treten aktuell Fragestellungen zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und zur Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)⁶ auf.

⁵ Das Vorliegen der Voraussetzungen für den elektronischen Rechnungsaustausch wird dabei unterstellt. Zu den Voraussetzungen im Einzelnen vgl. Matheis/Groß, UVR 2012, S. 212 ff.

⁶ BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

Ausgehend von einem Grundfall, der sukzessive fortentwickelt wird, sollen nachfolgend verschiedene – in der Praxis gängige – Fallkonstellationen dargestellt und einer (umsatz-)steuerlichen Würdigung unterzogen werden. Dabei ist insbesondere der Frage nachzugehen, welche Dokumente oder Daten als Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne zu qualifizieren sind. Auf die Besonderheiten des **elektronischen Rechnungsaustauschs** wird ergänzend dann eingegangen, soweit sich innerhalb der jeweiligen Fallkonstellation etwaige Besonderheiten ergeben. Die Konstellation der Zentralfakturierung im Verhältnis Verbundgruppe und Händler soll in der Betrachtung außen vor bleiben.

II. Typische Fallkonstellationen der Zentralregulierung

1. Grundfall (Fall 1)

Der **Grundfall** stellt sich schematisch wie folgt dar:

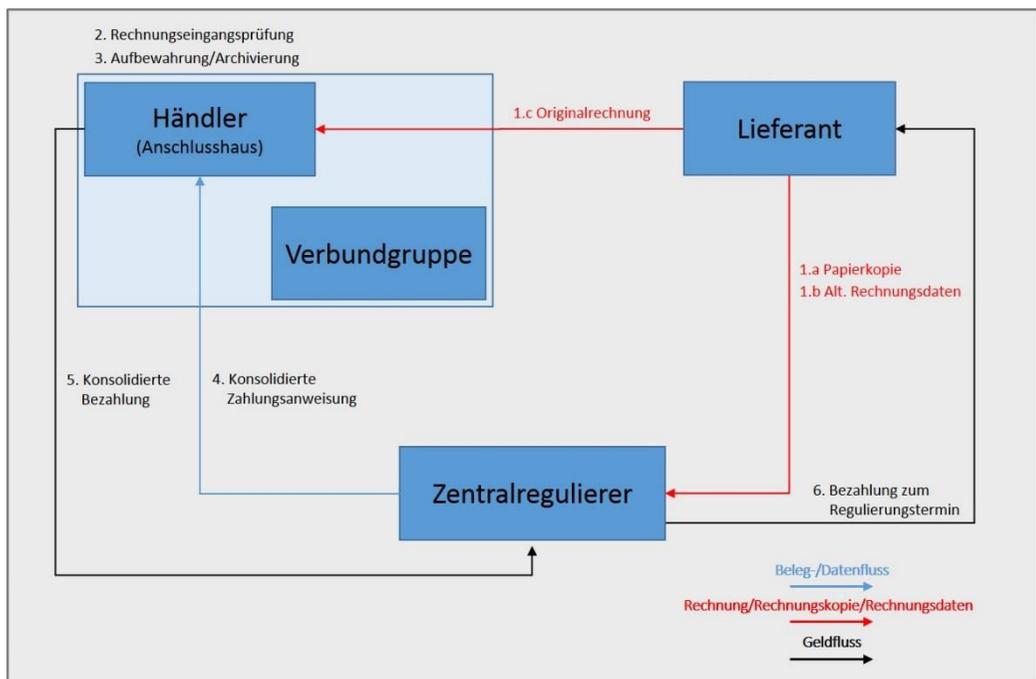


Abbildung 1: Grundfall (Fall 1)

Beschreibung:

1. Der **Lieferant** übermittelt eine papierbasierte **Kopie** der Rechnung (alternativ **Rechnungsdaten**) an den **Zentralregulierer**, welche dieser seinen weiteren Prozessen zugrunde legt. Die eigentliche **Originalrechnung** versendet der **Lieferant** direkt an den **Händler**.
2. Der **Händler** führt anhand der **Originalrechnung** die Rechnungseingangsprüfung durch und
3. archiviert die Rechnung über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist.
4. Der **Zentralregulierer** versendet an den Händler eine konsolidierte Zahlungsanweisung aufgrund der eingegangenen **Rechnungskopien** bzw. Daten.

5. Vom **Händler** erfolgt an den **Zentralregulierer** eine konsolidierte Bezahlung zur Begleichung der offenen Posten.
6. Der **Zentralregulierer** wird vom **Händler bevollmächtigt** (ggf. schuldbefreiend), zum Regulierungstermin an den **Lieferanten** zu bezahlen (meist automatisch).

Umsatzsteuerliche Einordnung:

- (1) **Lieferant an Händler:** Die Rechnungsstellung und Übermittlung der **Originalrechnung** erfolgt unmittelbar vom Lieferanten an den Händler. Sobald der Händler entsprechend § 15 Abs. 1 UStG im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug ausgeübt werden. Die Rechnung ist entsprechend den Vorgaben des § 14b Abs. 1 S. 1 UStG zehn Jahre aufzubewahren. Soweit es sich um **elektronisch** übermittelte Rechnungen handelt (PDF, EDI⁷, XML⁸ etc.) sind diese darüber hinaus auch in dieser Form (originär elektronisch)⁹ aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden.
- (2) **Lieferant an Zentralregulierer:** Der Lieferant seinerseits übermittelt lediglich Rechnungsdaten bzw. eine Rechnerkopie an den Zentralregulierer, die als Grundlage für die Bezahlung zum Regulierungstermin dienen. Dies stellt keine Rechnung i. S. d. UStG dar, da damit nicht über eine Lieferung abgerechnet wird, sondern lediglich Abrechnungsdaten zur Verfügung gestellt werden sollen. Gleichwohl sollte darauf geachtet werden, dass aus einem Geschäftsprozess heraus nicht unterschiedliche „Papiere“ bzw. Daten mit unterschiedlichen Angaben erstellt werden, was ggf. ein Risiko einer Steuerschuld nach § 14c UStG auslösen könnte bzw. zu einer Berichtigung nach § 17 UStG führen kann.

⁷ Electronic Data Interchange.

⁸ Extensible Markup Language.

⁹ Im DV-System erzeugte Dokumente (z. B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen sind entsprechend GoBD (Fn. 6), Rz. 133 im Ursprungsformat aufzubewahren. Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen entsprechend GoBD (Fn. 6), Rz. 131 in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden.

Unterscheiden sich die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben (beispielsweise Rechnungsdatum oder Rechnungsnummer), ist ein solches Risiko gegeben.¹⁰ Dagegen besteht bei sog. „inhaltlich identischen Mehrstücken“ derselben Rechnung keine Gefahr einer umsatzsteuerlichen Doppelbelastung.¹¹

2. Abwandlung Grundfall mit Dienstleister (Fall 2)

Der Grundfall lässt sich dergestalt abwandeln, dass zwischen den Lieferanten und dem Zentralregulierer ein Dienstleister eingeschaltet wird.

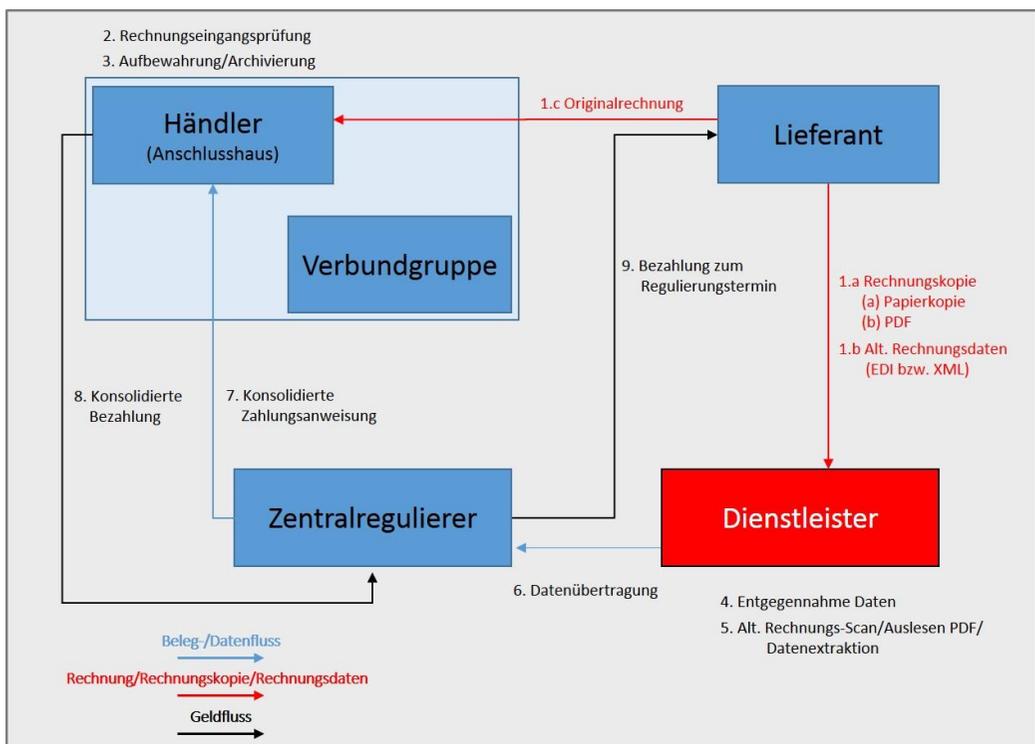


Abbildung 2: Abwandlung Grundfall mit Dienstleister (Fall 2)

¹⁰ Die Finanzverwaltung bringt dazu klar zum Ausdruck, dass in Fällen, in welchen über ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt werden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet sind, auch die Umsatzsteuer aus beiden Rechnungen geschuldet wird; vgl. BMF v. 2. Juli 2012 - IV D 2 - S 7287-a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726; vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 4 UStAE. Sicherlich ist dieses Verständnis nicht zwingend und wird im Streitfall höchst-richterlich entschieden werden müssen.

¹¹ Vgl. BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 10); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

Beschreibung:

Diese Fallkonstellation unterscheidet sich vom Grundfall in der Prozessausgestaltung darin, dass ein vom Zentralregulierer beauftragter **Dienstleister** wahlweise eine Rechnungskopie (Papier oder PDF) oder Rechnungsdaten in Empfang nimmt. Betreffend die Rechnungsdaten wird der Grundfall dahingehend fortentwickelt, dass die Übertragung via EDI oder XML erfolgen kann, wobei die Übermittlung vorab spezifizierte Datenextrakte zum Gegenstand hat, welche der **Zentralregulierer** für seine weiteren Prozesse benötigt. Im Fall der Papierkopie werden die für den **Zentralregulierer** erforderlichen Daten mittels Scanvorgang gewonnen. Soweit eine PDF-Datei vorliegt, werden die relevanten Daten ausgelesen. Im Anschluss übermittelt der Dienstleister die Daten in einem vorgegebenen Format an den Zentralregulierer.

Umsatzsteuerliche Einordnung:

In Ergänzung zum Grundfall ist der Beleg- bzw. Datenfluss an den bzw. ausgehend vom Dienstleister zu würdigen.

- (1) **Lieferant an Dienstleister:** Der Lieferant übermittelt – nun an einen Dienstleister – wiederum lediglich eine Rechnungskopie (Papier oder PDF) bzw. Datenextrakte (EDI oder XML), was grundsätzlich noch keine Rechnung i. S. d. UStG darstellt.¹²
- (2) **Dienstleister an Zentralregulierer:** Der Dienstleister seinerseits übermittelt lediglich Daten an den Zentralregulierer, die als Grundlage für die Bezahlung zum Regulierungstermin dienen. Auch dies stellt grundsätzlich noch keine Rechnung i. S. d. UStG dar.

¹² Zu § 14c UStG s. o.

3. Originalrechnung (Fall 3)

In diversen Fallkonstellationen wird das Original der Rechnung an einen vom Zentralregulierer beauftragten Rechnungsdienstleister (im Folgenden: **Dienstleister**) übermittelt, der diverse Dienste übernimmt bzw. bereitstellt. Beispielhaft soll hier auf folgende Fallkonstellation abgestellt werden:

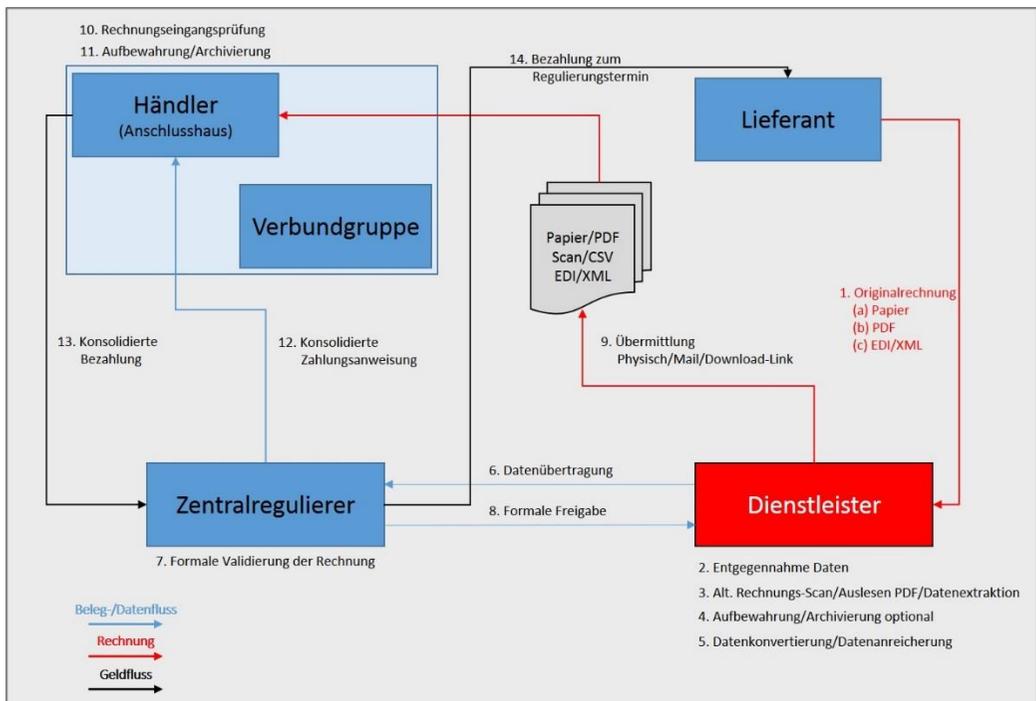


Abbildung 3: Rechnungserstellung und Rechnungsweg bei Einsatz eines Dienstleisters (Fall 3)

Beschreibung:

1. Der **Lieferant** beauftragt einen **Dienstleister**, in seinem Namen Rechnungen (Papier oder elektronisch) bzw. Rechnungsdaten an die Beteiligten zu versenden. Zu diesem Zweck übermittelt der **Lieferant** die Originalrechnungen an den Dienstleister. Dies kann in Papierform, als PDF-Datei sowie als Datensatz (beispielsweise im EDI- oder XML-Format¹³) erfolgen.
2. Der **Dienstleister** nimmt wahlweise die strukturierten Daten (EDI oder XML) bzw. die unstrukturierten Daten (Papier oder PDF) entgegen.
3. Mittels **Scanvorgang** (Papierrechnungen) bzw. Auslesen (PDF-Rechnungen) werden die für den Zentralregulierer relevanten Daten **extrahiert**.¹⁴
4. Zwischen den Beteiligten wird (**optional**) vereinbart, dass der **Dienstleister** die umsatzsteuerlichen **Originalrechnungen** für den Leistungsempfänger **aufbewahrt**.
5. In Abhängigkeit von den weiteren Prozess- und Datenanforderungen des **Zentralregulierers** werden die gewonnenen (Papier oder PDF) bzw. empfangenen (EDI oder XML) Daten vom **Dienstleister** konvertiert bzw. um zusätzliche Informationen angereichert.
6. Der **Dienstleister** übermittelt die **Rechnungsdaten** an den **Zentralregulierer**.
7. Vom **Zentralregulierer** erfolgt eine formale Validierung der Rechnung – welche aus umsatzsteuerlicher Sicht **nicht** mit der **Rechnungseingangsprüfung** gleichzusetzen ist.
8. Im Anschluss an die Validierung erfolgt eine **formale Freigabe** der Rechnung vom **Zentralregulierer** an den **Dienstleister**.
9. Die Rechnungen werden durch den **Dienstleister** im Original (Papier oder PDF), als Scan (PDF), EDI oder XML dem **Händler** zur Verfügung gestellt. Die Übermittlung kann hierbei physisch, per Mail oder über Bereitstellung eines Download-Links erfolgen. Sowohl die Rechnungsformen als auch die Übermittlungen können hierbei einzeln, als auch in diversen Kombinationen auftreten. Soweit die Aufbewahrungspflicht nicht durch den **Dienstleister** wahrgenommen wird, obliegt diese dem jeweiligen **Händler**.

¹³ Hier soll der EDI- bzw. XML-Datensatz im Gegensatz zu Fall 2 die eigentliche Rechnung repräsentieren.

¹⁴ Zur Texterkennung kommt hier zumeist das sog. OCR-Verfahren (Optical Character Recognition) zur Anwendung.

10. Danach erfolgt die Rechnungseingangsprüfung durch den **Händler** auf Basis der übermittelten Rechnungen, je nach Rechnungsart auf den Originalrechnungen oder den entsprechenden elektronischen Dokumenten.
11. Soweit die Pflicht zur Aufbewahrung nicht dem **Dienstleister** obliegt, ist diese durch den **Händler** zu gewährleisten.
12. Der vom **Lieferant** beauftragte **Zentralregulierer** versendet an den Händler eine konsolidierte Zahlungsanweisung auf Basis der eingegangenen **Rechnungsdaten**.
13. Vom **Händler** erfolgt an den **Zentralregulierer** eine konsolidierte Bezahlung zur Begleichung der offenen Posten.
14. Der **Zentralregulierer** handelt für den **Händler** und wird von diesem **bevollmächtigt** (ggf. schuldbefreiend), beim **Lieferanten** zu bezahlen.

Umsatzsteuerliche Einordnung:

- (1) **Lieferant an Dienstleister:** In dieser Fallkonstellation wird die Originalrechnung zunächst an den dem Zentralregulierer vorgelagerten Dienstleister übermittelt. Da der Dienstleister im Fall der papierbasierten Übermittlung die Rechnungen scannt, sind die im Rahmen des Scanvorgangs gewonnenen Daten (aus Sicht des Händlers) elektronisch aufzubewahren. Dies gründet auf einer Anforderung der GoBD, wonach die im Rahmen einer **OCR-Verarbeitung** gewonnenen Volltextinformationen nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfzwecke verfügbar zu machen sind.¹⁵ Zu beachten ist hier zudem, dass der Dienstleister mit einer Empfangsvollmacht durch den Händler ausgestattet sein sollte.
- (2) **Dienstleister an Zentralregulierer:** Der Dienstleister seinerseits übermittelt lediglich Daten an den Zentralregulierer, die als Grundlage für die Bezahlung zum Regulierungstermin dienen. Dies stellt grundsätzlich noch keine Rech-

¹⁵ GoBD (Fn. 6), Rz. 130. Im Zusammenhang mit dem Einscannen von Rechnungen wird häufig das Format PDF/A adressiert, welches auch in den GoBD Erwähnung findet. Geeignete Scan-Komponenten sind in der Lage, aus dem gescannten Bild per OCR den Volltext zu extrahieren und in dieselbe PDF/A-Datei einzubetten.

nung i. S. d. UStG dar. Soweit die Daten hierfür vorab konvertiert bzw. angereichert werden, sind spezifische Anforderungen an die Formatkonvertierung zu beachten.¹⁶

(3) **Dienstleister an Händler:** Der Dienstleister leitet die vom Lieferanten erhaltene Originalrechnung bzw. die daraus gewonnenen Rechnungsdaten an den Händler weiter. Dies kann entweder **(a)** durch Weitergabe der Papierrechnung bzw. PDF-Rechnung, **(b)** durch Übermittlung der gescannten Rechnung (PDF) oder **(c)** durch Übermittlung von Rechnungsdaten (EDI, XML) erfolgen. Umsatzsteuerlich ergeben sich folgende Fallkonstellationen:

(a) Soweit die als Papier empfangene Rechnung als Papierrechnung weitergeleitet wird, ergeben sich zunächst keine Besonderheiten. Werden neben der Papierrechnung zusätzlich Buchungsdaten (als „Buchungshilfe“)¹⁷ übermittelt, ist den Vorgaben des § 14c UStG eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Demnach läuft der Rechnungsaussteller (Lieferant) Gefahr, die Umsatzsteuer doppelt zu schulden, wenn die Originalrechnung und die Rechnungskopie inhaltlich auseinanderfallen und damit als jeweils eigenständige Rechnung zu werten sind. Unterscheiden sich mithin die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben (beispielsweise Rechnungsdatum oder Rechnungsnummer), ist das Risiko einer Doppelbesteuerung aus dem Gefährdungstatbestand heraus gegeben.¹⁸ Dagegen besteht bei sog. „inhaltlich identischen Mehrstücken“ derselben Rechnung keine Gefahr einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung.¹⁹

¹⁶ Vgl. GoBD (Fn. 6), Rz. 135: Soweit nun eine Umwandlung (Konvertierung) empfangener aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein anderes, intern verwendetes Format (sog. Inhouse-Format) erfolgt, sind nach den GoBD stets beide Versionen aufzubewahren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten. Die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.

¹⁷ Beispielsweise im CSV-Format.

¹⁸ Die Finanzverwaltung bringt dazu klar zum Ausdruck, dass in Fällen, in welchen über ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt werden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet sind, auch die Umsatzsteuer aus beiden Rechnungen geschuldet wird; vgl. BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 7); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 4 UStAE.

¹⁹ Vgl. BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 10); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

- (b) Im Fall der elektronischen Erfassung der Papierrechnung sind ergänzend die besonderen Vorgaben der GoBD²⁰ zu beachten²¹, und zwar insbesondere dann, wenn der Papierbeleg im Anschluss vernichtet werden soll.²²

- (c) Eine weitere **Variante** sieht vor, dass der Dienstleister lediglich die Rechnungsdaten (**EDI oder XML**²³) an den Händler übermittelt, welche dieser im weiteren Prozessablauf der Rechnungseingangsprüfung sowie der Verbuchung der Rechnung zugrunde legt. Im Rahmen dieser Fallkonstellation besitzt der Dienstleister zumeist eine **Empfangsvollmacht** des Händlers, weshalb dieser (Händler) zeitgleich mit dem Rechnungseingang beim Dienstleister in den Besitz der Rechnung gelangt. Die Datenaufbereitung sowie deren weitere Übermittlung an den Händler stellt insoweit keine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Da es sich bei dieser Fallkonstellation um einen sog. „Mehrvertretungsfall“ handelt (Dienstleister agiert für den Lieferanten als auch für den Händler), sind erhöhte Anforderungen an die Vertragsgestaltung zu stellen, insbesondere an die Befreiung von den gesetzlichen Beschränkungen bei der **Mehrvertretung** (§ 181 Alt. 2 BGB).²⁴

Den Empfänger der Rechnung (Händler) treffen dabei unterschiedliche Aufbewahrungsvorgaben, die bei entsprechender vertraglicher Ausgestaltung auch vom Zentralregulierer (Dienstleister) wahrgenommen werden können.

²⁰ BMF (Fn. 6), Rn. 136 ff.

²¹ Ggf. bedarf es in diesem Zusammenhang einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung zwischen Händler und Dienstleister.

²² Vgl. dazu ausführlich Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der Konzern 2015, S. 251 (252 f.).

²³ Zu den Besonderheiten des ZUGFeRD-Formats vgl. ausführlich Groß/Kampffmeyer/Klas, BC 2015, S. 295 ff.

²⁴ Vgl. dazu ausführlich Fall 4.

4. Fall 4: Mehrvertretung durch den Zentralregulierer (bzw. Dienstleister)

Am Markt existieren auch Fallkonstellationen, in denen der Zentralregulierer (**Abwandlung**: der Dienstleister) die Abrechnung vornimmt und damit für beide Parteien (Lieferant und Zentralregulierer) tätig wird.

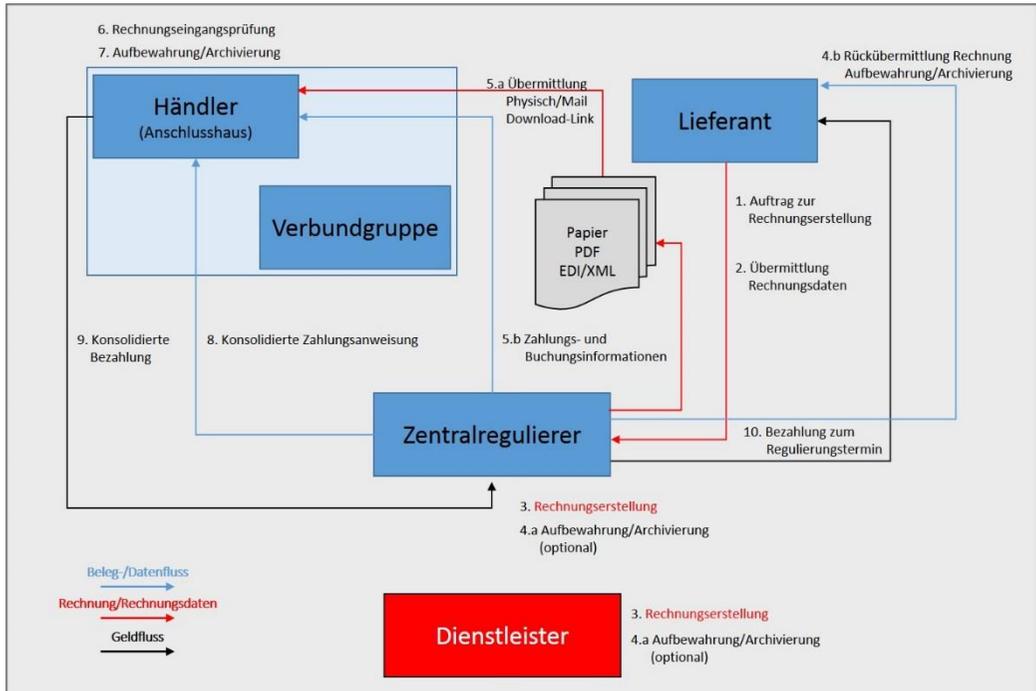


Abbildung 4: Rechnungserstellung bei Mehrfachvertretung (Fall 4)

Beschreibung:

1. Der **Lieferant** beauftragt den **Zentralregulierer** (bzw. **Dienstleister**) mit der Erstellung der **Originalrechnung**.
2. Hierfür übermittelt der **Lieferant** dem **Zentralregulierer** (bzw. **Dienstleister**) vorab die erforderlichen Rechnungsdaten.
3. Der **Zentralregulierer** (bzw. **Dienstleister**) erstellt im Auftrag des Lieferanten die Rechnung und
4. bewahrt diese (optional) für den **Lieferanten** auf bzw. übermittelt das Original zur Aufbewahrung an den **Lieferanten** zurück, der dieses seinerseits aufbewahrt.

5. Anschließend übermittelt der **Zentralregulierer** (bzw. **Dienstleister**) die Rechnung nebst Zahlungs- und Buchungsinformationen an den **Händler**. Dies kann in Papierform, als PDF-Datei, via EDI- oder XML-Datei erfolgen. Die Übermittlung findet anschließend physisch, per Mail oder über die Bereitstellung eines Download-Links statt. Sowohl die Rechnungsformen als auch die Übermittlungen können hierbei einzeln, als auch wiederum in diversen Kombinationen auftreten.
6. Im nächsten Schritt nimmt der **Händler** die Rechnungseingangsprüfung vor, erstattet Rückmeldung an den **Zentralregulierer** und
7. archiviert die Eingangsrechnung. Optional kann die Archivierung auch durch den **Zentralregulierer** (bzw. Dienstleister) erfolgen.²⁵
8. Vom **Zentralregulierer** ergeht wiederum eine konsolidierte Zahlungsanweisung, verbunden mit einer
9. konsolidierten Zahlung durch den **Händler** und
10. eine Bezahlung der offenen Posten zum Regulierungstermin durch den **Zentralregulierer**.

Umsatzsteuerliche Einordnung:

- (1) **Lieferant an Zentralregulierer:** Die bloße Übermittlung von Daten, welche für die anschließende Erstellung der Rechnung durch den Zentralregulierer (bzw. Dienstleister) benötigt werden, stellt grundsätzlich noch keine Rechnung i. S. d. UStG dar.
- (2) **Zentralregulierer (Dienstleister) an Händler:** Auf der Grundlage von § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG kann eine Rechnung auch durch einen Dritten im Namen und für Rechnung für den Leistenden „ausgestellt“ werden. Auch wenn die Rechtsnatur der Rechnung weiterhin unklar ist²⁶, finden nach allgemeinem Verständnis die Regelungen über die Stellvertretung (§§ 164 ff. BGB) zumindest analog Anwendung. Die Abrechnung für den Leistenden bzw. für den Leistungsempfänger (bei vereinbarter Abrechnung mittels Gutschrift **durch einen Dritten**) setzt (1) eine Abrede zwischen Ersteller und Empfänger voraus, nach

²⁵ In diesem Fall würde der Dienstleister ggf. für alle drei Akteure tätig.

²⁶ Vgl. hierzu Stadie in Rau/Dürwächter, UStG § 14 Tz. 59 ff.

der die Absendung rechtsgeschäftsähnlicher Erklärungen (Rechnungen) durch den Vertreter (Dienstleister) mit Wirkung für den Rechnungsersteller erfolgt. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit sowohl einer Beauftragung (Innen- bzw. Grundverhältnis zwischen Rechnungsersteller und Dienstleister) als auch einer entsprechenden Vollmacht (Außenverhältnis), mit welcher der Dienstleister gegenüber dem Rechnungsempfänger auftreten kann. Eine solche Vollmacht bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (§§ 167 ff. BGB). Die Bevollmächtigung hat den Dienstleister unter Verweis auf die einschlägigen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes zur Ausstellung und Versendung von Rechnungen zu ermächtigen. Im Ergebnis tritt der Dienstleister dann selbst als Aussteller auf. Weiter übermittelt der Dienstleister die Rechnung an den Rechnungsempfänger, tritt also zivilrechtlich als Erklärender im Namen und mit Wirkung für den Rechnungsersteller auf.²⁷ Aus technischer Sicht bieten sich für die Rechnungserzeugung und anschließende Übermittlung wiederum unterschiedliche Varianten an: **(a)** in Papierform, **(b)** als elektronische Rechnung (z. B. PDF und Übermittlung via E-Mail) oder **(c)** als Datensatz (EDI, XML). Den Leistenden (Lieferant) und den Empfänger der Rechnung (Händler) treffen dabei unterschiedliche Aufbewahrungsvorgaben²⁸ (vgl. vorherige Fallkonstellationen), die bei entsprechender vertraglicher Ausgestaltung auch vom Zentralregulierer (oder vom Dienstleister) wahrgenommen werden können.

- (3) Spezielle Vorgaben an den Fall der **Mehrvertretung**²⁹: Die dargestellte Problematik bei der Beauftragung verschärft sich, soweit der Zentralregulierer (bzw. Dienstleister) nicht nur für den Rechnungsaussteller, sondern auch für den Rechnungsempfänger tätig wird. Korrespondierend zum Rechnungsaussteller bedarf es hierfür zunächst einer Empfangsvollmacht nach § 164 Abs. 3 BGB, welche den Dienstleister berechtigt, die elektronischen Rechnungen für den Rechnungsempfänger in Empfang zu nehmen. Bei elektronischem Rechnungsversand ist darüber hinaus zu empfehlen, die ausdrückliche Zustimmung des

²⁷ Vgl. Groß/Lindgens, UVR 2008, S. 107 (112).

²⁸ Soweit es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen handelt (PDF, EDI, XML etc.) sind diese auf Empfängerseite wiederum originär elektronisch vorzuhalten, vgl. Fn 9. Auf Rechnungsausgangseite fordert § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO eine inhaltliche Übereinstimmung der Daten über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist.

²⁹ Vgl. bereits Groß/Lindgens, UVR 2008, S. 107 (113 f.).

Empfängers entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG einzuholen, obwohl diese ansonsten auch konkludent abgegeben werden könnte. Diese Zustimmung (Abrede zwischen Rechnungsersteller und Rechnungsempfänger) kann auch durch den Dienstleister allein (als Vertreter beider Seiten) vereinbart werden.

Zivilrechtlich liegen sowohl bei der Einigung zwischen Rechnungsersteller und Rechnungsempfänger hinsichtlich der Durchführung der elektronischen Abrechnung als auch bei Versand und Empfang der Rechnung sog. „Mehrvertretungsfälle“ vor, d. h. der Zentralregulierer (bzw. Dienstleister) tritt auf beiden Seiten des Rechtsgeschäfts bzw. des rechtsgeschäftsähnlichen Vorgangs als Vertreter auf. Diese „Mehrvertretung“ ist zulässig, wenn der Zentralregulierer (bzw. Dienstleister) von beiden Seiten von den gesetzlichen Beschränkungen bei der Mehrvertretung befreit wird (§ 181 Alt. 2 BGB). Erzielen lässt sich dies durch Ausstellung von Vollmachten auf Rechnungserstellerseite und Rechnungsempfängerseite, welche jeweils mit einer entsprechenden Befreiungserklärung von den Beschränkungen des § 181 Alt. 2 BGB zu versehen sind. Daneben ist zu beachten, dass Mehrvertretungen (wie auch das Selbstkontrahieren als zweitem Fall der Inschlaggeschäfte) generell nach außen erkennbar vorgenommen werden müssen, damit der Rechtsverkehr erkennen kann, dass in der Person des Bevollmächtigten bestimmte Handlungen vollzogen werden, die gewöhnlich die Interaktion zweier Personen voraussetzen. Die Erkennbarkeit in Bezug auf den Realakt der Rechnungsübersendung (Besitzwechsel zwischen Ersteller- und Empfängersphäre) ergibt sich im Zweifel aus getrennten, dedizierten Servern (bzw. getrennter Hard- und Software) für den/die Rechnungsersteller einerseits und den/die Rechnungsempfänger andererseits, sodass der Übertritt von einer Sphäre in die andere bei der Rechnungsversendung nach außen hin kenntlich gemacht wird. In diesem Zusammenhang ist insbesondere den Rechten und Funktionen der System- bzw. Anwendungsadministratoren besondere Beachtung zu schenken.

III. Fazit

Die Zentralregulierung bringt zahlreiche umsatzsteuerliche Besonderheiten mit sich. Zur Vermeidung dieser Risiken bedarf es stets einer eingehenden Analyse und Würdigung der Daten- und Belegflüsse. Dabei kommt der Frage, was als Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne zu werten ist, die entscheidende Bedeutung zu. Soweit IT-gestützte Geschäftsprozesse vorliegen, greifen dazu besondere Aufbewahrungs- und Dokumentationsvorgaben. Deren Ausgestaltung und Einhaltung erfordern sowohl steuerliche als auch technische Expertise.