



## **ZUGFeRD aus dem Blickwinkel von Tax-Compliance und IT-Governance<sup>1</sup>**

**– Vom digitalen Glücksfall zur rechtskonformen Implementierung –**

9. Juli 2015

---

---

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 381720

Internet: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)

---

<sup>1</sup> Erstveröffentlichung in: BC – Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 39. Jahrgang, Heft 07/2015, S. 295-301.

### **Autoreninformationen<sup>2</sup>:**

- **Stefan Groß**, Steuerberater/Certified Information Systems Auditor (CISA), Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München
- **Dr. Ulrich Kampffmeyer**, Geschäftsführer, PROJECT CONSULT Unternehmensberatung GmbH, Hamburg
- **Carolin Klas**, Referentin, AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., Eschborn

---

<sup>2</sup> Die Autoren waren Referenten beim E-Rechnungs-Gipfel 2015 in Wiesbaden auf Schloss Biebrich, in dessen Rahmen der vorliegende Beitrag finalisiert wurde.

*ZUGFeRD als digitaler Glücksfall. Gemeint ist das vom Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) entwickelte Hybridformat, das den automatisierten Austausch elektronischer Rechnungen revolutionieren könnte. Bei vielen Unternehmen stellt sich dabei die berechtigte Frage, welche Compliance-Anforderungen aus steuerrechtlicher Sicht an den Einsatz von ZUGFeRD geknüpft sind und auf welche Weise sich diese in der Unternehmenspraxis umsetzen lassen. Der vorliegende Artikel gibt Antworten auf stets wiederkehrende Fragen aus der Praxis, bietet konkrete Handlungsempfehlungen und greift Aspekte auf, welche die weitere Etablierung von ZUGFeRD positiv befördern könnten.*

## **1. Die elektronische Rechnung vereinfacht das Geschäftsleben**

Rechnungen sind ein wesentlicher Bestandteil in der zwischenunternehmerischen Prozesskette. Dabei sollte man zum Schluss kommen, dass in der heutigen – auf Digitalisierung ausgerichteten – Welt, der Rechnungsaustausch längst überwiegend elektronisch vonstattengeht, umso mehr, als damit erhebliche Kosteneinsparpotenziale einhergehen. So hat die Universität Frankfurt in einer Studie<sup>3</sup> für das Bundesministerium des Inneren ermittelt, dass sich die Kosten für eine Papierrechnung in Höhe von 25 EUR auf 7 EUR für eine elektronische Rechnung reduzieren lassen. Bei ca. 6,5 Milliarden Rechnungen<sup>4</sup>, die in Deutschland jedes Jahr verschickt werden, ist somit nicht nur die Portosparnis ein schlagendes Argument, sondern vor allem der reduzierte Arbeitsaufwand für die Erstellung und Weiterverarbeitung der Rechnungsdaten. Obwohl die mit elektronischen Rechnungen korrespondierenden Kosteneinsparpotenziale unzweifelhaft für die elektronische Variante sprechen, stellen papiergebundene Rechnungen weiterhin den Regelfall der Rechnungsstellung und -bearbeitung dar.<sup>5</sup> Die daraus resultierenden Medienbrüche bringen unnötig hohe Kosten bzw. ungenutzte Kosteneinsparungen für die Unternehmen und die Gesamtwirtschaft mit sich. Klassische EDI-Verfahren<sup>6</sup> konnten diesen Umstand in

---

<sup>3</sup> [http://www.ferd-net.de/front\\_content.php?idart=843](http://www.ferd-net.de/front_content.php?idart=843).

<sup>4</sup> Billentis, E-Rechnung – Drei Impulsgeber verändern den Markt, 14. Oktober 2014.

<sup>5</sup> Vgl. auch Studie zur elektronischen Rechnungsabwicklung und Archivierung, verfügbar unter: <http://www.elektronische-rechnungsabwicklung.de>.

<sup>6</sup> EDI Electronic Data Interchange. In der ISO Norm 9875:2002 definiertes standardisiertes Datenaustauschformat für den elektronischen Geschäftsverkehr (Rechnungen, Lieferscheine und andere Dokumente als verarbeitungsfähiger, strukturierter Datensatz mit Übermittlung über X.400).

der Vergangenheit zwar teilweise beseitigen, waren aufgrund ihrer technischen Komplexität und den damit einhergehenden Investitionen jedoch eher Großunternehmen und Branchenlösungen vorbehalten. Bei kleinen und mittleren Unternehmen setzt man bei der elektronischen Variante inzwischen häufig auf den Versand von Rechnungen per E-Mail, letztlich eine Errungenschaft der Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>7</sup>. Letztlich war es diese Art der Liberalisierung, die auf den E-Mail-basierten Rechnungsaustausch eine geradezu katalytische Wirkung entfaltet hat. Während allerdings der elektronische Rechnungsversand gesetzlich normiert und dem Grunde nach harmonisiert ist, gilt dies nicht für die dem Rechnungsaustausch obliegenden Formate. Rechnungen können als reine Textdatei, als PDF, als gescanntes Bild oder als Datensatz in jedwedem Format übermittelt werden. Diese geradezu unendliche Vielfalt macht jedoch eine kontrollierte und automatisierte Verarbeitung weitgehend unmöglich und konterkariert letztlich das Automatisierungspotenzial elektronischer Rechnungen. Selbst wenn die Finanzverwaltung aus Gründen der Technologieneutralität kein Standardformat vorgeben kann und will, sind standardisierte Formate und Verfahren letztlich unabdingbar, um flächendeckend elektronische Rechnungen austauschen und verarbeiten zu können. An dieser Stelle setzt ZUGFeRD, ein einheitliches und standardisiertes Format für den elektronischen Rechnungsaustausch, an.

---

<sup>7</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem (ABl Nr. L 347 v. 11.12.2006, 1), vgl. dazu ausführlich Groß/Lamm/Lindgens, DStR 2012, S. 1413ff.

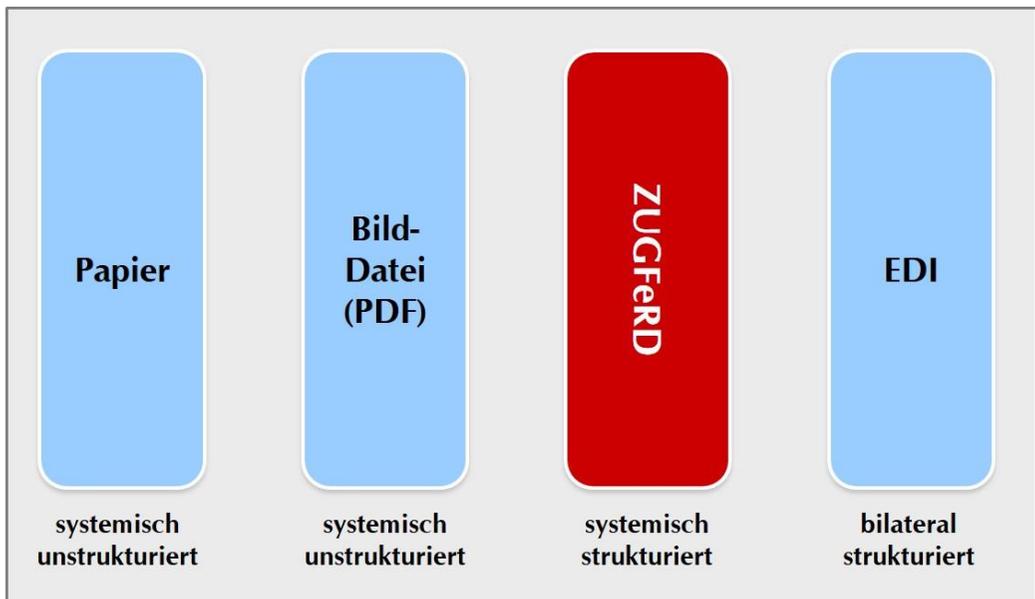
## 2. ZUGFeRD: Das einheitliche Format für die elektronische Rechnung

Unter der Bezeichnung ZUGFeRD hat das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD)<sup>8</sup> unter großem ehrenamtlichen Engagement ein übergreifendes Format<sup>9</sup> für den Austausch strukturierter Rechnungsdaten in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung entwickelt und damit den Weg zur weiteren Rechnungsautomatisierung eröffnet. ZUGFeRD ist die griffige Abkürzung für den offiziellen Titel „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland“. Über das ZUGFeRD-Datenmodell soll Unternehmen die Möglichkeit geboten werden, nicht nur Bilddateien, sondern auch strukturierte Daten mit ihren jeweiligen Geschäftspartnern auszutauschen und friktionslos weiterzuverarbeiten. War es bislang den klassischen EDI-Anwendungen im bilateralen Verhältnis vorbehalten, Rechnungen strukturiert auszutauschen, ist es durch ZUGFeRD nunmehr möglich, dies auch systemisch in sog. „n:n-Beziehungen“ zu praktizieren, womit sich die Welt des automatisierten Rechnungsaustauschs und der Rechnungsvorgangsbearbeitung auch für kleine Unternehmen und Einzelunternehmer öffnet. Optisch und von der Handhabung ist die ZUGFeRD-Variante nicht von einer gewöhnlichen PDF-Rechnung zu unterscheiden.

---

<sup>8</sup> Weitere Informationen über FeRD finden sich unter <http://www.ferd-net.de>.

<sup>9</sup> Die finale Version 1.0 des Datenmodells wurde am 25. Juni 2014 veröffentlicht. Die vollständigen Infopakete zur Version 1.0 bzw. zu den Vorgängerversionen des Datenmodells sind unter: [http://www.ferd-net.de/front\\_content.php?idcat=255](http://www.ferd-net.de/front_content.php?idcat=255) abrufbar. Änderungen und Fehlerbereinigungen in der Version vom 17.10.2014: **Fehler! Hyperlink-Referenz ungültig.**[www.bit.ly/1DodM1X](http://www.bit.ly/1DodM1X).



**Abbildung 1: Varianten des Rechnungsaustauschs**

Möglich wird dies durch den formalen Aufbau. Eine ZUGFeRD-Rechnung stellt ein hybrides Rechnungsobjekt mit zwei inhaltlich identischen Repräsentationen der Rechnung, erstens einem bildhaften Dokumentformat (PDF) und zweitens einem strukturierten Datenformat (XML), dar. Die Nutzung der strukturierten Daten ist dabei stets optional.

Über die XML-Komponente lassen sich spezifische Nutzdaten einer Rechnung in das PDF-Dokument einbetten, beim Rechnungsempfänger direkt extrahieren sowie in die Folgeprozesse (Rechnungsprüfung, Kontierung, Zahlwesen) einspeisen. Als Pflichtfelder sind insbesondere die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG hinterlegt, die – im Gegensatz zu einer reinen Papier- oder PDF-Rechnung – automatisiert Eingang in den Rechnungsprozess finden bzw. als XML-File importiert werden können. Auf diese Weise werden Medienbrüche vermieden und der gesamte Rechnungsstellungs-, Rechnungserfassungs- und Rechnungsprüfungsprozess ist damit einer Automatisierung zugänglich. Die Akzentuierung von ZUGFeRD auf den Rechnungsprozess an sich abstrahiert von der reinen Formatdiskussion und rückt richtigerweise die Prozessoptimierung als Hauptziel ins Zentrum. Eine Schlüsselrolle für eine flächendeckende Nutzung von ZUGFeRD kommt

den Anbietern von Finanzbuchhaltungs- und ERP-Systemen zu. Erst eine Erweiterung der bestehenden Systeme um spezifische Softwarekomponenten schafft bei den Unternehmen die technische Voraussetzung dafür, das kombinierte Format aus XML-Datendatei und PDF-Bilddatei zu erzeugen bzw. zu interpretieren. Die Gewährleistung der Interoperabilität zwischen ZUGFeRD und weiteren im Markt gängigen Formaten und Branchenstandards ist zumeist die Aufgabe von Dienstleistern, die damit einen wesentlichen Beitrag zur Akzeptanz von ZUGFeRD im Markt leisten. Zusammengefasst bietet das ZUGFeRD-Format die elegante Möglichkeit, verarbeitungsfähige Daten und anzeigbares Rechnungsbild in einem Container<sup>10</sup> zusammenhängend abzulegen und aufzubewahren.

---

<sup>10</sup> Als Container für die elektronische Rechnung nach ZUGFeRD wird der PDF/A-3-Standard auf Basis der ISO Norm 19005-3 verwendet. Er kann mit Standard-PDF-Viewern geöffnet werden, die frei verfügbar sind. Das enthaltene PDF kann so plattformunabhängig auf allen Arten von Geräten angezeigt werden.

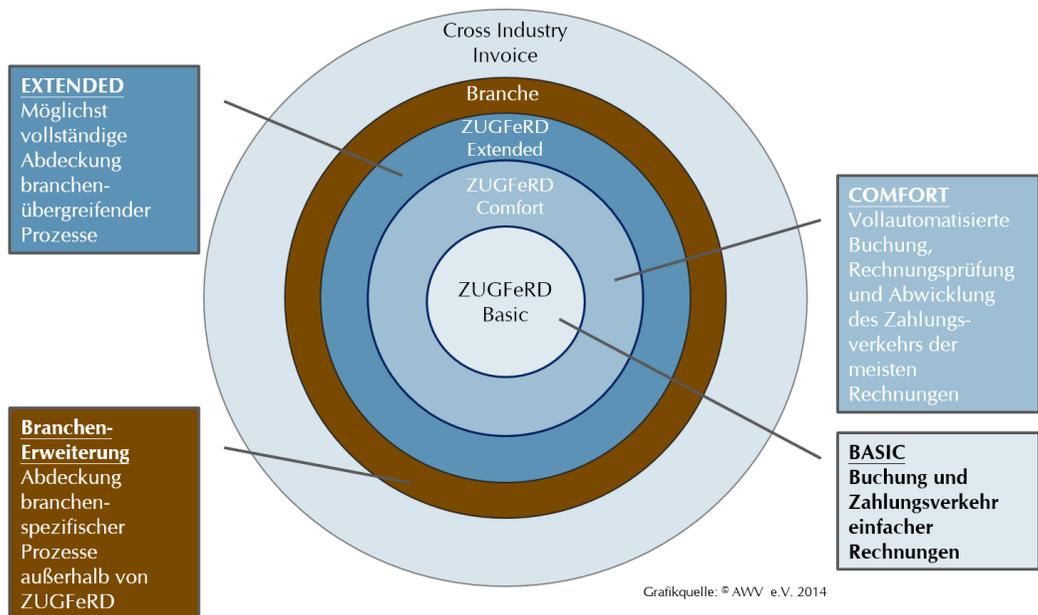
### 3. ZUGFeRD – Ein Format für (fast) alle Fälle

Die Komplexität und Individualität bestehender Prozesse verbunden mit der Heterogenität unserer heutigen IT-Landschaft erfordern immer häufiger über die eigentlichen Rechnungspflichtangaben hinausgehende Zusatzinformationen wie etwa Kostenstellen, Bestellnummer, Buchungskreis oder eine Seriennummer. Teilweise lässt sich dies über die sog. „Comfort-Version“ oder „Extended-Version“ von ZUGFeRD<sup>11</sup> abbilden. Teilweise bedarf es bei spezifischen Formatanforderungen auch in Zukunft einer speziellen Anreicherung bzw. Konvertierung von Daten, deren Aufgabe sich häufig spezialisierte Dienstleister annehmen. Diese Funktionalität ist bereits in der Grundkonzeption von ZUGFeRD angelegt, wonach mit Rücksicht auf das Attributumfeld der sog. „Cross Industry Invoice“<sup>12</sup> entsprechende Erweiterungen – selbst im bilateralen Umfeld – konsistent vorgenommen werden können. Über eine Datenanamnese lassen sich so proprietäre Besonderheiten definieren, welche letztlich der daten- und prozessbasierten Zielarchitektur zugrunde gelegt werden sollten. Der angeführte „Cross Industry“-Ansatz ist letztlich auch die Voraussetzung für eine internationale Akzeptanz von ZUGFeRD, da neben länderspezifischen Formalanforderungen gerade fremdsprachliche sowie währungsspezifische Gegebenheiten zu berücksichtigen sind. Einen wichtigen Schritt in Richtung Europa würde die standardmäßige Erweiterung von ZUGFeRD auf alle in Europa gebräuchlichen Rechnungspflichtangaben darstellen. Soweit es gelänge, die nahezu 40 länderspezifischen Attribute in ZUGFeRD zu integrieren, könnte dies gerade für grenzüberschreitend agierende Unternehmen einen gewichtigen Mehrwert darstellen.

---

<sup>11</sup> Zu den Formatvarianten „Basic“, „Comfort“ und „Extended“ vgl. [http://www.bitkom.org/files/documents/140916\\_Broschuere\\_ZUGFeRD.pdf](http://www.bitkom.org/files/documents/140916_Broschuere_ZUGFeRD.pdf).

<sup>12</sup> UN/CEFACT Cross Industry Invoice: Semantischen Datenmodell „Cross Industry Invoice“ des internationalen Normungsgremiums UN/CEFACT.



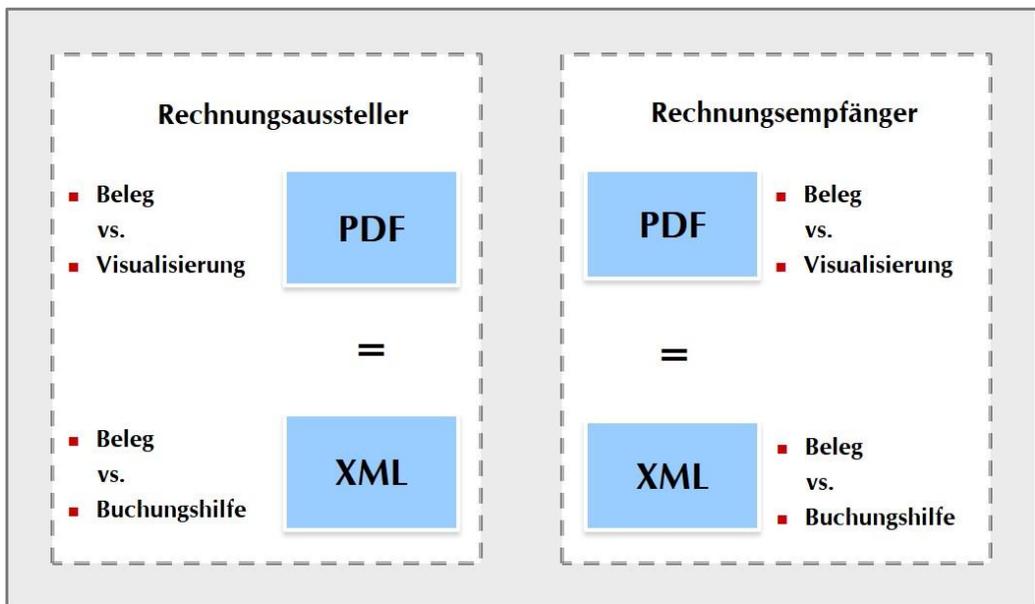
**Abbildung 2: ZUGFeRD-Varianten im Kontext internationaler Formate,**

**Quelle: AWV e.V. 2014**

Festzuhalten bleibt, dass ZUGFeRD in seinen unterschiedlichen Ausprägungen einen potenziellen Mehrwert für alle Beteiligten bedeutet, für kleinere Unternehmen, die mit einfachen Mitteln in den Genuss der automatisierten Rechnungseingangsbearbeitung kommen. Dies gilt auch für größere Unternehmen, die damit regelmäßig ein Standardformat erhalten, an welches sich einheitliche Verarbeitungs- oder Konvertierungsschritte anschließen sowie für Dienstleister, die ihren Folgeprozessen ein Standardformat anstelle von zahlreichen inkompatiblen Formaten zugrunde legen können. Auch für die öffentliche Verwaltung ist der elektronische Austausch strukturierter Rechnungsdaten von erheblichem Interesse, nicht zuletzt aufgrund der zu erwartenden Einsparpotenziale, der Optimierung innerbehördlicher Prozesse sowie der Schaffung von Transparenz.

#### 4. Beleginterpretation und Umsatzsteuerrisiko

Im Zusammenhang mit Hybridformaten wie ZUGFeRD stellt sich die Frage, welche der beiden Komponenten – PDF oder XML – den Beleg im steuerrechtlichen, insbesondere umsatzsteuerlichen Sinne darstellt. Dabei entspricht es gerade der Grundidee von ZUGFeRD dem Rechnungsempfänger beide Möglichkeiten zu offerieren, je nachdem, welche EDV-technischen Gegebenheiten beim empfangenden Unternehmen vorhanden sind.<sup>13</sup> So gibt es Unternehmen, die das PDF-Dokument als Beleg und die XML-Datei als reine Buchungshilfe interpretieren oder dieses – ggf. in Unkenntnis – gar negieren und andere, die der XML-Datei eine Belegfunktion attestieren und dem PDF lediglich eine Visualisierungsfunktion zugestehen.



**Abbildung 3: Fallkonstellationen der Interpretation der Belegfunktion**

Zunächst ist festzuhalten, dass die grundsätzliche steuerrechtliche Anerkennung einer elektronisch übermittelten ZUGFeRD-Rechnung – soweit die Pflichtangaben

<sup>13</sup> Damit beide Komponenten isoliert für sich geeignet sind, den Vorsteuerabzug sicherzustellen, müssen jeweils die PDF- und die XML-Komponente die Vorgaben an eine Rechnung nach § 14 UStG uneingeschränkt gewährleisten und insbesondere die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten.

des § 14 Abs. 4 UStG nachgewiesen werden können – außer Frage steht. Da allerdings beide Komponenten (PDF und XML) für sich gesehen als Beleg fungieren können, ist den Vorgaben des § 14c UStG eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Demnach läuft der Rechnungsaussteller Gefahr, die Umsatzsteuer doppelt zu schulden, wenn die PDF- und die XML-Datei inhaltlich divergieren und damit als jeweils eigenständige Rechnung zu werten sind. Unterscheiden sich mithin die Hybridbestandteile von ZUGFeRD in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben (beispielsweise Rechnungsdatum oder Rechnungsnummer), ist das Risiko einer Doppelbesteuerung gegeben.<sup>14</sup> Umgekehrt besteht bei sog. „inhaltlich identischen Mehrstücken“ derselben Rechnung keine Gefahr einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung.<sup>15</sup>

Der Anwender von ZUGFeRD darf zunächst zurecht unterstellen, dass die Verantwortung für einen Gleichlauf von PDF- und XML-Inhalten dem Anbieter der ZUGFeRD-Lösung obliegt und von diesem entsprechend qualitätsgesichert ist. Selbst wenn demnach das Risiko einer Doppelbesteuerung zumeist theoretischer Natur sein dürfte, wird der Unternehmer bereits aufgrund der finanziellen Tragweite fehlerbehafteter Rechnungen (Mehrfachbesteuerung) ein erhöhtes Eigeninteresse haben, die inhaltliche Komponenten analogie seinerseits abzusichern. Diese Sicherheit lässt sich durchaus mit „Bordmitteln“ und zumeist ohne Mehraufwand erreichen. So ist dem Rechnungsaussteller bei der Verwendung von ZUGFeRD zu empfehlen, die entsprechende Implementierung vorab zu prüfen, insoweit altbekanntes Terrain, hat er doch auch bei der Einführung eines neuen ERP-Systems bzw. nach der Implementierung von Updates oder Upgrades ohnehin entsprechende Sorgfaltspflichten wahrzunehmen. Im Fortgang empfiehlt sich eine stichprobenweise Prüfung, insbesondere dann, wenn die ZUGFeRD-Versionierung fortgeschrieben wird. Auf diese Weise lässt sich für den Rechnungsaussteller der inhaltliche Gleichlauf zwischen

---

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 14); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

PDF- und XML-Inhalten ressourcenschonend sicherstellen und das „14c-Risiko“ minimieren. Der Rechnungsempfänger hat über die Rechnungseingangsprüfung – ebenfalls gängiges Prozedere – sicherzustellen, dass die inhaltlichen Bestandteile des Belegs (je nach Interpretation PDF oder XML) geprüft und bei festgestellter Ordnungsmäßigkeit auch entsprechend verbucht werden.<sup>16</sup> Dabei sollte die jeweilige – und nach den GoBD<sup>17</sup> ohnehin geforderte – Verfahrensdokumentation<sup>18</sup> zweifelfrei klarstellen, was als Beleg und was lediglich als Buchungshilfe oder Visualisierung interpretiert wird. Angemerkt sei, dass im Hinblick auf die Fehlerwahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass der Prozess der manuellen Erfassung von Rechnungen ein Vielfaches mehr an Gefahrenneigung in sich trägt, als ein standardisiertes Verfahren wie ZUGFeRD. Aus Governance-Erwägungen ist eine übergeordnete (Online-)Validierungsstelle zu fordern, über welche insbesondere kleinere Unternehmen ihre ZUGFeRD-Rechnung auf Konsistenz prüfen und einen entsprechenden Komponentenabgleich vornehmen könnten.

---

<sup>16</sup> Zur Rechnungseingangsprüfung im Detail vgl. Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, [http://www.psp.eu/media/in-public/PSP-Beitrag\\_E-Rechnungsaustausch\\_im\\_Lichte\\_der\\_GoBD\\_130515.pdf](http://www.psp.eu/media/in-public/PSP-Beitrag_E-Rechnungsaustausch_im_Lichte_der_GoBD_130515.pdf), Kapitel 4.

<sup>17</sup> Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

<sup>18</sup> Groß/Heinrichshofen/Lindgens (Fn. 16), Kapitel 8.

## 5. Anforderungen an die Aufbewahrung von ZUGFeRD-Rechnungen

ZUGFeRD-Rechnungen sind im Ursprungsformat – mithin originär elektronisch – mindestens zehn Jahre unveränderbar aufzubewahren. Eine ausschließliche Aufbewahrung in ausgedruckter Form führt zum Verstoß gegen Aufbewahrungspflichten und ist als Ordnungswidrigkeit sanktionierbar. Als Hybridformat unterliegen stets beide Komponenten (PDF/A und XML) dem elektronischen Aufbewahrungsregime. Entsprechende Hinweise lassen sich auch den GoBD entnehmen. So knüpft die Belegfunktion im Fall belegloser Meldungen – Beispiel EDI – an die korrespondierenden Dateninhalte an, die damit auch vollumfänglich aufzubewahren sind.<sup>19</sup> Nichts anderes gilt für ZUGFeRD: Auch hier sind die in das DV-System eingehenden Daten im Ursprungsformat aufzubewahren<sup>20</sup>, weshalb argumentativ kein Raum mehr für eine reine Papierablage verbleibt. In diesem Kontext ist auch zu gewährleisten, dass Rechnungen in Formaten bzw. mit Formatbestandteilen wie beispielsweise XML im Rahmen einer Sichtprüfung lesbar dargestellt werden können. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff der maschinellen Auswertbarkeit in den GoBD dahingehend ausgeweitet wurde, dass darunter nicht mehr ausschließlich die mathematisch-technische Auswertung strukturierter Datensätze, sondern auch die Möglichkeit einer Volltextsuche oder Navigation durch verlinkte Dokumente subsumiert wird.<sup>21</sup> Insbesondere dann, wenn die XML-Datei – und nicht die PDF-Komponente – als Beleg definiert wird, ist dem steuerpflichtigen Unternehmen insoweit zu empfehlen, zusammen mit der Rechnung auch ein geeignetes Anzeigeprogramm (XML-Viewer, Texteditor usw.) vorzuhalten. Soweit eine Umwandlung (Konvertierung) von ZUGFeRD in ein Inhouse-Format erfolgt, sind beide Versionen zu archivieren, unter demselben Index zu verwalten und die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.<sup>22</sup> Diese Konstellation dürfte immer dann zum Tragen kommen, wenn die ZUGFeRD-Rechnung für innerbetriebliche Zwecke vom Unternehmen oder vom agierenden Dienstleister um erforderliche Zusatzinformationen angereichert wird. Die Nachweisführung der Identität lässt sich u. E. auch über eine Verfahrensdokumentation führen.

---

<sup>19</sup> BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450, Rn. 76.

<sup>20</sup> GoBD (Fn.17), Rn. 132.

<sup>21</sup> GoBD (Fn. 17), Rn. 126.

<sup>22</sup> GoBD (Fn. 17), Rn. 135.

Die Ablage von ZUGFeRD-Dateien in einem reinen Dateisystem (Windows-Explorer, E-Mail-Postfach etc.) entspricht regelmäßig nicht den in den GoBD postulierten Anforderungen an die Unveränderbarkeit, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden.<sup>23</sup> Die Ablage in einem Dateisystem kann grundsätzlich zwar beibehalten werden, erfordert jedoch ergänzende Maßnahmen wie z. B. eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen (Backup), eine definierte Ordnungssystematik, Zugriffsschutzmechanismen (PC und Dateiverwaltung), Kopien auf nur einmal beschreibbaren Datenträgern (Schreibschutz), Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. In Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und Komplexität bietet sich ggf. der Einsatz dedizierter elektronischer Aufbewahrungs- bzw. Archivsysteme an, mit denen der Nachweis der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollzug von Änderungen deutlich einfacher zu leisten ist.

---

<sup>23</sup> GoBD (Fn. 17), Rn. 110.

## 6. Information-Governance

Neben der Beherrschung der IT-Systeme (IT-Governance) gewinnt die Information-Governance, d. h. die Beherrschung der Informationen im Unternehmen selbst, eine immer größere Bedeutung. Gründe hierfür sind insbesondere die bestehende Informationsflut, die Vielzahl an Formaten und Systemen sowie der Wandel bei der Nutzung von Informationen. Die elektronische Rechnung als wesentliche Komponente des geschäftlichen Handelns muss sich letztlich der generellen Information-Governance unterwerfen. Dies umso mehr, als gesetzliche und verwaltungsbasierte Vorgaben die Richtigkeit, Unveränderbarkeit, Verfügbarkeit und Nutzbarkeit elektronischer Geschäftsdokumente fordern. Information lässt sich allerdings nur nutzen und schützen, wenn Speicherort, Ordnung, Inhalt und Wert bekannt sind. Gesetzliche Vorgaben wie die GoBD sind hier regelrecht als hilfreiche Unterstützung aufzufassen, die den Unternehmen den ordnungsmäßigen Umgang mit Informationen „nahelegen“. Standardisierung bildet einen wesentlichen Bestandteil einer effektiven Information-Governance. Übertragen auf den elektronischen Rechnungsaustausch ist zu fordern, dass alle Informationen, die man selbst kontrollieren kann, möglichst standardisiert über einen definierten und nachvollziehbaren Prozess ausgegeben werden. Der Einsatz von ZUGFeRD offeriert die Möglichkeit, Ausgangsrechnungen standardisiert zu erzeugen, per E-Mail zu versenden oder alternativ über ein Portal als Download bereitzustellen. Alle Ausgangsrechnungen liegen damit in ausschließlich einem standardisierten Format vor und können dann automatisiert aufbewahrt werden. In Bezug auf den Rechnungseingang wird die Governance spiegelbildlich dadurch gefördert, dass sich die Anzahl der ZUGFeRD-Installationen bei den Rechnungsempfängern möglichst schnell und flächendeckend etabliert. Eine fundierte Betrachtung der Information-Governance hat jedoch stets ganzheitlich zu erfolgen. Neben den rechtlichen Anforderungen und derer Umsetzung ist regelmäßig auch die Wirtschaftlichkeit und der erzielbare Nutzen ins Kalkül zu ziehen. In ZUGFeRD ist beides angelegt, rechtliche Konformität und wirtschaftlicher Mehrwert. Damit kann ZUGFeRD auch als Ausgangspunkt für eine nachhaltige technische und semantische Standardisierung des Informationsmanagements zur Verbesserung der IT- und Information-Governance im Unternehmen einen wertvollen Beitrag leisten.

## 7. Quo Vadis ZUGFeRD

ZUGFeRD hat das Potenzial, sich zu einem echten Zugpferd der digitalisierten Geschäftswelt zu entwickeln. Für eine breite Akzeptanz stehen zwei Aspekte und deren Fortentwicklung im Vordergrund:

### **(1) ZUGFeRD Governance**

Während in anderen Staaten teilweise bindende Vorgaben der öffentlichen Verwaltung für den Einsatz von elektronischen Rechnungen existieren, setzt Deutschland auf die Eigeninitiative der Wirtschaft, die unter dem Dach der AWV<sup>24</sup> vorangetrieben wird. Was fehlt, ist die für die Governance und Pflege von ZUGFeRD notwendige Infrastruktur. Hier werden die Unternehmen und auch die öffentliche Verwaltung ein durchaus berechtigtes Interesse daran hegen, dass das ZUGFeRD-Format von einer entsprechend ausgestatteten neutralen Stelle fortentwickelt und validiert wird. Dies beginnt bei einzurichtenden Gremien, die die langfristige Pflege, Kontinuität und Konsistenz des Standards wahren müssen und endet bei einer offiziellen Download- und Verifikationsplattform für die jeweils gültige Spezifikation und deren Implementierungen. Angesichts der Vielzahl an Optionen zur ZUGFeRD-Formaterzeugung am Markt und deren kontinuierlicher Weiterentwicklung bedarf es dazu allgemeingültiger Vorgaben zu den Voraussetzungen einer ZUGFeRD-Konformität bestehender oder künftiger Softwarelösungen. Nur wenn die Governance gelöst wird, lassen sich die deutschen Interessen im Umfeld der gegenwärtigen europäischen Standardisierungsinitiativen auch mit Erfolg vertreten.

---

<sup>24</sup> <http://www.awv-net.de>.

## **(2) ZUGFeRD Internationalisierung**

Geschäftliche Transaktionen werden heute mehr denn je global getätigt, weshalb auch die Frage nach dem einheitlichen Rechnungsaustausch längst kein rein nationales Thema mehr ist. Dies zeigt sich auch in der Richtlinie der europäischen Kommission über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen<sup>25</sup>, welche den Grundstein für ein einheitliches, europäisches Basisdatenmodell<sup>26</sup> in der öffentlichen Verwaltung legt. Unabhängig davon, welche Normierung als Ergebnis der nun anstehenden Evaluation<sup>27</sup> hervorgeht, ist davon auszugehen, dass sich diese – zumindest in weiten Teilen – auch im B2B-Bereich etablieren wird. ZUGFeRD ist dabei sicher einer der Kandidaten, der die Vorgaben an das semantische Basisdatenmodell abzubilden vermag, allerdings bedarf es auf politischer und fachlicher Ebene noch weiterer Anstrengungen, damit ZUGFeRD nicht als deutscher Sonderweg endet. Multilingualität und die Berücksichtigung von länderspezifischen Attributen sind dabei Anforderungen, die an einen künftigen internationalen Standard zu stellen sind. Durch die Bereitstellung der ZUGFeRD-Spezifikation in englischer Sprache<sup>28</sup> wurde ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung getan. Auch die vorgeschlagene Integration aller in Europa spezifisch geforderten Rechnungspflichtangaben in die Basic-Version würde die grenzüberschreitende Akzeptanz durchaus positiv beeinflussen und die fachliche Eignung für ein europäisches Format unterstreichen.

---

<sup>25</sup> Weitere Informationen zur Richtlinie 2014/55/EU unter: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/payments/einvoicing/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/payments/einvoicing/index_de.htm).

<sup>26</sup> Das Basisdatenmodell stellt eine rein inhaltliche Definition einer strukturiert zu übermittelten Daten dar.

<sup>27</sup> Die Erarbeitung obliegt dem Europäischen Committee für Normung (CEN).

<sup>28</sup> ZUGFeRD – uniform format for e-Invoicing, version 1,0, January 2015; [http://www.ferd-net.de/front\\_content.php?idart=940](http://www.ferd-net.de/front_content.php?idart=940).

## **Fazit**

*ZUGFeRD als potenzielles Standardformat für den elektronischen Rechnungsaustausch erfüllt die strengen Vorgaben, welche an eine Tax-Compliance zu stellen sind und ist zudem geeignet, den Anforderungen an eine Information-Governance gerecht zu werden. Damit aus dem digitalen Glücksfall ZUGFeRD jedoch ein allgemeingültiger Standard für die Wirtschaft und die öffentliche Verwaltung wird, bedarf es weiterer Anstrengungen, die nur gemeinsam bewältigt werden können. Diese betreffen sowohl die Schaffung einer adäquaten Governance als auch die Berücksichtigung internationaler Aspekte und Besonderheiten. Zudem gilt es, die in zahlreichen Studien und Meinungsäußerungen kolportierte Unsicherheit zu überwinden und die Potenziale des automatisierten elektronischen Rechnungsaustauschs in einer allgemein verständlichen Form einer breiteren Öffentlichkeit zu kommunizieren. Neben der öffentlichen Hand sind hier insbesondere die berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, sämtliche Verbandsorganisationen sowie die Publikumspresse- und Medienunternehmen gleichermaßen in der Pflicht. Fest steht: Der elektronische Rechnungsaustausch wird sich zwangsläufig durchsetzen. Die Frage bleibt allerdings, wann und in welchem Format. Dabei könnte sich die öffentliche Hand durchaus ein Beispiel an Österreich nehmen und die E-Rechnung an den Bund bereits heute vorschreiben. Die Signalwirkung in Deutschland wäre sicherlich immens.*

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.