



3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen für den elektronischen Rechnungsaustausch

Carolin Klas, AWW – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V., www.awv-net.de

Die AWW ist eine gemeinnützige, vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie geförderte Einrichtung und hat die Aufgabe, Geschäfts- und Verwaltungsprozesse schlanker zu gestalten. Deshalb fördert sie die Kommunikation zwischen Wirtschaft, öffentlicher Verwaltung und Wissenschaft. Die AWW organisiert den Erfahrungsaustausch auf einer neutralen Plattform mit dem Ziel, die Effizienz im Verwaltungsbereich zu steigern und Bürokratie abzubauen.

Carolin Klas ist Referentin für internationale Handelsverfahren und Fragen der elektronischen Kommunikation bei der AWW und Expertin für elektronische Rechnungen. Hierzu wurde unter dem Dach der AWW das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) gegründet (www.ferd-net.de).

3.1.1 Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen der Rechnung

Die Rolle der Rechnung ist im Umsatzsteuerrecht eine ganz wesentliche. Nach der Konzeption des europäischen Umsatzsteuerrechts haben nämlich nicht die Unternehmer, sondern nur die Endverbraucher die Umsatzsteuer wirtschaftlich zu tragen (Grundsatz der Belastungsneutralität der Umsatzsteuer für die Unternehmer). Im Endeffekt soll also jeder Unternehmer Gegenstände und Leistungen, die er im Rahmen seiner unternehmerischen

Tätigkeit für besteuerte Umsätze einsetzt oder verbraucht, „netto“ erwerben bzw. in Anspruch nehmen können. Die Belastungsneutralität des Unternehmers wird durch die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug erreicht. Empfängt ein Unternehmer eine Lieferung oder eine Leistung für sein Unternehmen, so kann er verlangen, dass die darauf entfallende Umsatzsteuer vom Finanzamt erstattet oder auf seine Steuerschuld angerechnet wird (Vorsteuerabzug). Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind in § 15 Umsatzsteuergesetz (UStG) festgelegt. Danach kann ein Unternehmer einen Umsatzsteuerbetrag, den er zusammen mit dem Kaufpreis an einen anderen Unternehmer zahlt, neben weiteren Voraussetzungen nur dann als Vorsteuer abziehen, wenn er die Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzugs durch eine ordnungsgemäße Rechnung (§§ 14, 14a UStG) belegen kann.

Die Rechnung ist also ein Kernelement des Umsatzsteuersystems. Sie dient als Grundlage und Nachweis für die Berechtigung des Käufers zum Vorsteuerabzug. Entsprechend hat der Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung oder Leistung einen zivilrechtlichen Anspruch darauf, eine Rechnung zu empfangen. Der Anspruch ergibt sich aus den vertraglichen Nebenpflichten. Auf dieser Grundlage kann der Leistungsempfänger verlangen, dass ihm die gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungsdaten in der gesetzlich vorgesehenen Form übermittelt werden.

Dem Anspruch des Leistungsempfängers auf Erteilung einer Rechnung korrespondiert die Verpflichtung des leistenden Unternehmers, eine Rechnung zu erteilen. Diese Pflicht besteht jedoch uneinge-

schränkt nur, wenn der Leistungsempfänger ebenfalls ein Unternehmer oder eine juristische Person ist (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Außerdem ist eine Rechnung im Geschäftsverkehr mit Unternehmern in anderen EU-Mitgliedstaaten zu erteilen (§ 14a UStG). Stellt der leistende Unternehmer entgegen seiner gesetzlichen Pflicht keine Rechnung aus, handelt er ordnungswidrig und muss mit einem Bußgeld bis zu 5.000,- Euro rechnen (vgl. § 26a UStG).

Das Umsatzsteuergesetz sieht allerdings in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG auch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit vor, dass der leistende Unternehmer die Pflicht zur Erteilung einer Rechnung auf den Leistungsempfänger verlagert (Gutschrift). In diesem Fall stellt der Leistungsempfänger die Rechnung aus und versendet sie an den leistenden Unternehmer. Solange der leistende Unternehmer der Gutschrift nicht widerspricht, gilt sie als Rechnung, die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine solche Umkehr des Rechnungslaufs muss aber vorher zwischen den Parteien vereinbart worden sein. Die Vereinbarung kann formlos, also z. B. auch mündlich, getroffen werden. Für Inhalt, Form und Übermittlung der Gutschrift selbst gelten dieselben Anforderungen wie für die Rechnung.

Schließlich kann für die Erstellung und Versendung von Rechnungen oder Gutschriften auch ein externer Dienstleister eingeschaltet werden (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG). Daten, die der Dienstleister zur Erstellung der Rechnung benötigt, können diesem formlos elektronisch zugesandt werden. Der Dienstleister bringt die Rechnungen gegebenenfalls in die vom Empfänger geforderte Form und sendet sie im Auftrag des leistenden Unternehmers an den Leistungsempfänger ab.

3.1.2 Gesetzeskonforme Übermittlung einer Rechnung

Durch die Änderung des § 14 Abs. 1 und 3 UStG durch Artikel 5 Nr. 1 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 sind die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1. Juli 2011 neu gefasst worden.¹ Eine elektronische Rechnung ist dementsprechend nach § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG n.F. eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Die Anforderungen an die Übermittlung elektronischer Rechnungen sind

gegenüber der bisherigen Rechtslage deutlich reduziert worden. Nunmehr können u. a. auch Rechnungen, die per E-Mail übermittelt werden, zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Bisher wurden auf elektronischem Weg übermittelte Rechnungen umsatzsteuerlich nur anerkannt, wenn eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein EDI-Verfahren verwendet wurden. Dies entsprach den unionsrechtlichen Regelungen nach Artikel 233 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe a und b und Abs. 2 MwSt-SystRL. Der deutsche Gesetzgeber hat nunmehr von der Option nach Artikel 233 Abs. 1 Satz 2 MwSt-SystRL Gebrauch gemacht, die es den Mitgliedstaaten freistellt, auch Rechnungen anzuerkennen, die auf andere Weise elektronisch übermittelt oder bereitgestellt werden. In Anlehnung an Artikel 233 MwStSystRL in der ab dem 1. Januar 2013 geltenden Fassung sind Papier- und elektronische Rechnungen ab dem 1. Juli 2011 umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln (§ 14 Abs. 1 UStG n.F.). Die Gleichstellung führt zu keiner Erhöhung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Papierrechnung.

Sowohl bei Papier- als auch bei elektronischen Rechnungen müssen nach § 14 Abs. 1 UStG n.F. die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts



¹ Siehe hierzu ausführlich: BMF-Schreiben IV D 2 – S 7287-a/09/10004:003 vom 2. Juli 2012.

und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen können. Der § 14 Abs. 3 Nummer 1 und 2 UStG n.F. nennt deshalb die qualifizierte elektronische Signatur oder die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz und den elektronischen Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs (ABl. EG 1994 L 338 Seite 98) nur noch als Beispiele für Technologien, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleisten.

Das innerbetriebliche Kontrollverfahren im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG n.F. dient nicht dazu, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG zu überprüfen. Ebenso wenig soll die inhaltliche Ordnungsmäßigkeit der Rechnung hinsichtlich der nach §§ 14 Abs. 4, 14a UStG erforderlichen Angaben gewährleistet werden. Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnungen sichergestellt werden. Eine inhaltlich richtige Rechnung (gemeint: richtige Leistung, richtiger Leistender, richtiges Entgelt, richtiger Zahlungsempfänger) rechtfertigt die Annahme, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind, d.h. die Rechnung weder gefälscht noch verfälscht oder auf andere Weise verändert wurde und sie der erbrachten Leistung entspricht. Die Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollverfahren haben sich an dieser Zielrichtung zu orientieren.

In der Praxis werden sich die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs voraussichtlich in Teilen überschneiden. Ist der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG gegeben sind, kommt der Frage der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens in dem konkreten Einzelfall keine eigenständige Bedeutung mehr zu und kann insbesondere nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

3.1.3 Rechtmäßige Aufbewahrung einer Rechnung

Sowohl leistender Unternehmer als auch Leistungsempfänger haben Rechnungen über zehn Jahre aufzubewahren. Diese Pflicht ergibt sich aus § 14b

Abs. 1 UStG. Da die Frist erst am Ende des Kalenderjahres anläuft, kann sie sich faktisch auf fast elf Jahre verlängern. Die Rechnung muss bis Ablauf der Frist lesbar sein (§ 147 Abs. 5 Abgabenordnung – AO). Die Aufbewahrungspflicht ist unabhängig davon, in welcher Form die Rechnung versandt wurde. Innerhalb der gesetzlich definierten Aufbewahrungsfrist und an einem zulässigen Aufbewahrungsort sind die elektronischen Rechnungen in elektronischer Form aufzubewahren und müssen für Prüfungszwecke nach Aufforderung unverzüglich zur Verfügung gestellt werden. Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig. Die Aufbewahrung der Unterlagen kann auch an einen Dienstleister ausgelagert werden. Dies gilt sowohl für den Rechnungsversender als auch für den -empfänger.

Durch den Charakter und die verschiedenen Arten von elektronischen Rechnungen ergeben sich für Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger je nach der Art der Datenübermittlung unterschiedliche Anforderungen an die Aufbewahrung. So muss beispielsweise der Aussteller beim elektronischen Rechnungsaustausch mit qualifizierter Signatur das jeweilige Zertifikat, mit dem die Rechnungen signiert wurden, aufbewahren und der Empfänger den Signaturprüfchlüssel zur empfangenen elektronischen Rechnung. Der Unternehmer hat somit neben der Rechnung selbst auch die Nachweise über die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren. Werden Rechnungen nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechend versandt und aufbewahrt, droht die nachträgliche Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn die Mängel der Rechnungen in einer Außenprüfung der Finanzverwaltung aufgedeckt werden. Die rechtlichen Grundlagen für die Archivierung finden sich neben dem Umsatzsteuergesetz und der Abgabenordnung auch in den GoBS – Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 07.11.1995) und den GDPdU – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (BMF-Schreiben vom 16.07.2001). Aufgrund der veränderten technischen, rechtlichen und organisatorischen Rahmenbedingungen werden diese Grundsätze gerade mit den GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff durch das Bundesfinanzministerium aktualisiert.