

# Juristische Aspekte der elektronischen Abrechnung durch Dritte

Detlef Hühnlein<sup>1</sup> · Ragna Tern<sup>2</sup>

secunet Security Networks AG

<sup>1</sup>Sudetenstraße 16, D-96247 Michelau

<sup>2</sup>Im Teelbruch 116, D-45219 Essen

{detlef.huehnlein, ragna.tern}@secunet.com

## Zusammenfassung

Diese Arbeit beleuchtet einige juristische Aspekte der elektronischen Abrechnung gemäß § 14 Abs. 3 des deutschen UStG. Hierbei wird insbesondere die elektronische Abrechnung durch Dritte, z.B. die Situation des im Bereich des Handels häufig anzutreffenden Zentralregulierers und das für spezialisierte Dienstleistungsunternehmen besonders attraktive Modell des sog. „Bill-Consolidators“, näher betrachtet.

## 1 Einleitung

Die elektronische Abwicklung von Geschäftsprozessen in Wirtschaft und Verwaltung verspricht immense Einsparungspotenziale. Beispielsweise bescheinigt eine Studie im Auftrag der EU-Kommission [EU-EBP] der elektronischen Rechnungsstellung ein Einsparungspotenzial von 70%. Seit Anfang 2002 kann in Deutschland auf die papiergebundene Rechnung verzichtet werden, sofern das elektronische Pendant mit einer qualifizierten elektronischen Signatur gemäß Signaturgesetz [SigG] versehen ist.

Neben dem Rechnungssteller (S) und dem Rechnungsempfänger (E) können Dritte (D) am Prozess der Abrechnung der Lieferungen und Leistungen von S beteiligt sein. Durch § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG wird die Einbindung von D in den Rechnungsstellungsprozess explizit legitimiert und die so erstellten Abrechnungen können zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG herangezogen werden.

Während die elektronische Abrechnung (vgl. § 14 Abs. 3 UStG) und die Abrechnung durch Dritte (vgl. § 14 Abs. 2 Satz 5 UStG) jeweils für sich betrachtet hinreichend transparent sind, so scheinen bei der Kombination der beiden Szenarien – bei der elektronischen Abrechnung unter Einschalten von Dritten – noch einige rechtliche Aspekte klärungsbedürftig.

Die vorliegende Arbeit zielt darauf ab, einige Punkte der elektronischen Rechnungsstellung durch Dritte näher zu beleuchten und ist folgendermaßen gegliedert. In Abschnitt 2 sind die generellen Abrechnungsszenarien kurz erläutert, auf die später Bezug genommen wird. In Abschnitt 3 finden sich rechtliche Betrachtungen zu den verschiedenen Abrechnungsszenarien. In Abschnitt 4 werden schließlich die wesentlichen Ergebnisse dieser Arbeit kurz zusammengefasst.

## 2 Abrechnungsszenarien

In diesem Abschnitt stellen wir verschiedene Szenarien der elektronischen Rechnungsstellung vor, auf die später Bezug genommen wird.

## 2.1 Direkte Rechnungsstellung

Nach der Lieferung von Waren oder dem Erbringen von Dienstleistungen schickt der Rechnungssteller S, wie in Abbildung 1 angedeutet, die Rechnung an den Empfänger E.

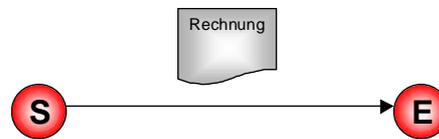


Abbildung 1: Direkte Rechnungsstellung

## 2.2 Abrechnung durch Dritte

Während die grundlegende Situation bei der Einschaltung von Dritten in den Abrechnungsprozess, wie in Abbildung 2 dargestellt, bei allen im Folgenden diskutierten Varianten gleich ist, so unterscheiden sich die vom Dritten D erbrachten Leistungen unter Umständen erheblich.

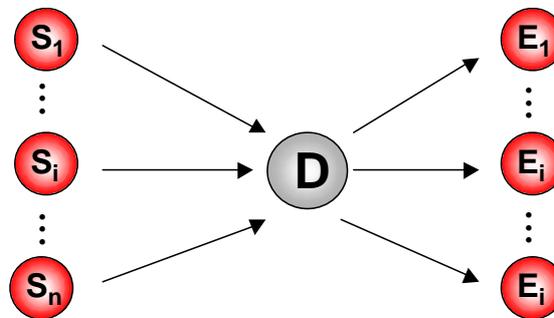


Abbildung 2: Generelles Szenario der Abrechnung durch Dritte

Auf der einen Seite könnte der Dritte lediglich die Übermittlung und die Präsentation der Rechnung übernehmen, zusätzlich die Konsolidierung der Rechnungen und weitere Finanzdienstleistungen erbringen oder auf der anderen Seite gar die Forderung inklusive des Zahlungsausfallrisikos übernehmen. Da die rechtlichen Betrachtungen in Abschnitt 3 insbesondere von den tatsächlich erbrachten Leistungen des Dritten abhängen, werden im Folgenden einige typische Leistungen im Umfeld der Abrechnung etwas näher erläutert.

### 2.2.1 Factoring

Beim Factoring mit Übernahme des Zahlungsausfall-Risikos, dem sog. „echten Factoring“, liegt eine Forderung eines Unternehmers aus einer Warenlieferung bzw. Dienstleistung an seinen Kunden vor. Der Unternehmer (sog. Anschlusskunde) tritt diese Forderung an den Factor in der Weise ab, dass dieser das Risiko des Ausfalls der erworbenen Forderung übernimmt (vgl. Abschnitt 60 Abs. 3 [UStR00]).

Vom echten Factoring ist das sog. „unechte Factoring“ zu unterscheiden (z.B. Abrechnungs- und Inkassostellen, Verkaufsagenten). Unechtes Factoring liegt vor, wenn der Unternehmer seine Forderung aus Warenlieferungen und Dienstleistungen zwar an den Factor abtritt, aber in vollem Umfang für die Zahlungsfähigkeit der Schuldner einzustehen hat. In diesem Fall bleibt der Unternehmer (sog. Anschlusskunde) wirtschaftlich gesehen der Inhaber der Forderungen. Die Tätigkeit des Factors besteht beim unechten Factoring in einem Bündel von selbständigen Hauptleistungen, wie z.B.:

- Gewährung von Krediten,
- Bonitätsprüfung der Schuldner,

- Führung der Debitorenkonten,
- Anfertigung von Übersichten,
- Vornahme des Inkasso.

## 2.2.2 Konsolidierung und Präsentation von Rechnungen

Neben dem oben erläuterten Factoring, das in vielen Bereichen bereits seit langem praktiziert wird (Inkasso im Gesundheitswesen, Zentralregulierung bei Einkaufsgenossenschaften im Handel, etc.) gewinnen Dienstleistungen zur elektronischen Übermittlung, Konsolidierung, Präsentation und Bezahlung der Rechnung zunehmend an Bedeutung. Anders als beim Factoring erfolgt hier typischerweise nicht die Übernahme oder der Einzug von Forderungen.

Diese Dienstleistung ist insbesondere für Unternehmen im Bankensektor interessant, da die Konsolidierung und Präsentation von Rechnungen zumeist eine ideale Ergänzung des etablierten Finanzdienstleistungsportfolios darstellt.

## 3 Rechtliche Aspekte

In diesem Abschnitt werden verschiedene rechtliche Aspekte der elektronischen Rechnungsstellung durch Dritte näher betrachtet. Hierzu gehen wir in zwei Schritten vor. Nachdem in Abschnitt 3.1 grundlegende Betrachtungen angestellt wurden, werden in Abschnitt 3.2 die verschiedenen Szenarien aus Abschnitt 2 näher beleuchtet.

### 3.1 Grundlegende Betrachtungen zu §14 Abs. 3 UStG

Im Folgenden werden verschiedene generelle Aspekte des für die elektronische Abrechnung relevanten § 14 Abs. 3 UStG näher beleuchtet. Abschnitt 3.1.1 betrachtet den Paragraphen im Europäischen Kontext. In Abschnitt 3.1.2 finden sich nähere Informationen zur historischen Entstehung dieser Regel.

#### 3.1.1 Europäische Rahmenbedingungen

Den Europäischen Rahmen für die elektronische Abrechnung bildet die Richtlinie [2001/115/EG], die gemäß Artikel 5 bis zum 01.01.2004 in nationales Recht umgesetzt werden musste. Diese Richtlinie sieht in Artikel 2 eine Änderung des Artikels 22 [77/388/EWG] vor, die u. a. die elektronische Abrechnung adressiert. Im geänderten Artikel 22 Absatz 3 c) wird festgelegt, dass Rechnungen „auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Weg übermittelt werden“ können.

*„Elektronisch übermittelte Rechnungen werden von den Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung akzeptiert, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet werden*

- *entweder durch eine fortgeschrittene elektronische Signatur im Sinne des Artikels 2 Nummer 2 der Richtlinie [1999/93/EG] des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen; die Mitgliedstaaten können allerdings verlangen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur auf einem qualifizierten Zertifikat beruht und von einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt wird (Artikel 2 Nummern 6 und 10 der genannten Richtlinie);*
- *oder durch elektronischen Datenaustausch (EDI) gemäß Artikel 2 der Empfehlung [94/820/EG] der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs, wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die*

*Unversehrtheit der Daten gewährleisten; die Mitgliedstaaten können allerdings unter von ihnen festzulegenden Bedingungen verlangen, dass zusätzlich ein zusammenfassendes Dokument in Papierform erforderlich ist.“*

### 3.1.2 Historische Entwicklung

Wie in der Gesetzesbegründung [StÄndB01] erläutert, war der im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2001 [StÄndG01] eingeführte § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG a. F.<sup>1</sup> ein erster Schritt zur Umsetzung der Richtlinie [2001/115/EG]. Durch Artikel 18 Nr. 6 b) [StÄndG01] wurde § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG a.F. wie folgt gefasst: „Als Rechnung gilt auch eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach §15 Abs. 1 des Signaturgesetzes versehene elektronische Abrechnung.“

Wenige Monate später wurde § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG a. F. durch Artikel 10 Nr. 2 [StBAG-E] folgendermaßen geändert: „Als Rechnung gilt auch eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz versehene elektronische Abrechnung.“

Die jüngste Änderung hat das deutsche Umsatzsteuergesetz durch das Steueränderungsgesetz 2003 [StÄndG03] erfahren. Damit wurden die restlichen Anforderungen der Richtlinie [2001/115/EG] rechtzeitig zum 01.01.2004 in deutsches Recht umgesetzt. Der für die elektronische Abrechnung relevante Absatz ist durch diverse Vereinfachungen nunmehr § 14 Abs. 3 UStG. Dieser ist eng an die Richtlinie [2001/115/EG] angelehnt und ist folgendermaßen gefasst:

*„(3) Bei einer auf elektronischem Weg übermittelten Rechnung müssen die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sein durch*

- 1. eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, oder*
- 2. elektronischen Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung [94/820/EG] der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. EG Nr. L 338 S. 98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten, und zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung auf Papier oder unter den Voraussetzungen der Nummer 1 auf elektronischem Weg übermittelt wird.“*

Da die elektronische Abrechnung per EDI mit papiergebundener Sammelabrechnung ohnehin bereits durch das BMF-Schreiben [BMF92] legitimiert war, ergeben sich durch das Steueränderungsgesetz 2003 [StÄndG03] keine praktischen Neuerungen bezüglich der elektronischen Abrechnung, sondern in § 14 Abs. 3 Nr. 2 lediglich die Klarstellung, dass bei Einsatz von EDI ohne qualifizierte elektronische Signatur weiterhin eine papiergebundene, oder mit qualifizierter elektronischer Signatur versehene, Sammelabrechnung nötig ist.

Die Legitimation der Abrechnung durch Dritte ist durch die Überarbeitung in § 14 Abs. 2 Satz 5 zu finden. Dieser ist wie folgt gefasst: „Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in Satz 2 bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden.“

---

<sup>1</sup> UStG a.F. bezeichnet die alte Fassung des Umsatzsteuergesetzes vor dem 01.01.2004.

## 3.2 Diskussion der obigen Szenarien

In diesem Abschnitt betrachten wir schließlich die in Abschnitt 2 eingeführten Szenarien im Hinblick auf verschiedene rechtliche Fragestellungen. Insbesondere soll untersucht werden, in welchen Fällen der Dritte steuerpflichtige Leistungen erbringt und wer bei der elektronischen Abrechnung, mit welchem Zertifikat, signieren muss, damit eine elektronische Abrechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

### 3.2.1 Direkte Rechnungsstellung

Die Anforderungen aus § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG a.F. in Verbindung mit [BMF92], bzw. ab Januar 2004 die Regularien in § 14 Abs. 3 UStG stellen klar, dass – zumindest die zusammenfassenden – Rechnungsdokumente bei der elektronischen Abrechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieterakkreditierung versehen werden müssen.

Da lediglich der Sender und Empfänger der Rechnung, aber kein Dritter, am Rechnungsstellungsprozess beteiligt sind, muss die Signatur zwangsläufig vom Sender erstellt werden.

### 3.2.2 Abrechnung durch Dritte

In diesem Abschnitt werden verschiedene Fragestellungen bei der Abrechnung durch Dritte näher beleuchtet. Abschnitt 3.2.2.1 beleuchtet die Frage, ob Dienstleistungen zur Rechnungsstellung selbst steuerpflichtig sind oder nicht. In Abschnitt 3.2.2.2 wird schließlich die Frage untersucht, wer eine elektronische Rechnung wann mit welchem Zertifikat signieren muss, damit die elektronische Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

#### 3.2.2.1 Steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen bei der Abrechnung durch Dritte

##### *Factoring*

Nach bisheriger Rechtsauffassung lag im Falle des echten Factoring eine nach § 4 Nr. 8 c UStG steuerfreie Abtretung einer Geldforderung durch den Anschlusskunden an den Factor vor (Abschnitt 60 Abs. 3 [UStR00]).

Die Begründung lautete wie folgt: Der Factor erwerbe die Forderung nicht für ein Unternehmen i.S. des Umsatzsteuerrechts (vgl. Abschnitt 18 Abs. 3 S. 7 [UStR00]). Eine unternehmerische Tätigkeit i.S. des Umsatzsteuerrechts setze nämlich das Erbringen von Leistungen i.S. von § 1 UStG voraus. Das Factoring-Institut sei jedoch bezüglich der erworbenen Forderung lediglich Leistungsempfänger. Nach Erwerb der Forderung ziehe es diese Forderung ein. Auch diese Tätigkeit stelle keinen Umsatz i.S. von § 1 UStG dar.

Hierzu auch Abschnitt 18 Abs. 4 S. 3 [UStR00]: Das echte Factoring (Forderungskauf mit voller Übernahme des Ausfallwagnisses) stellt beim Factoring-Institut keine unternehmerische Tätigkeit dar, weil das Institut weder mit dem Ankauf der Forderung noch mit ihrer Einziehung eine Leistung gegen Entgelt ausführt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 10. Dezember 1981, V R 75/76, BFHE 134, 470, BStBl II 1982, 200).

Als Folge konnte bei der Forderungsabtretung an den Factor weder der Abtretende auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichten, noch konnte der Factor irgendwelche Vorsteuern im unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit der erworbenen Forderung abziehen.

Nunmehr hat der EuGH mit Urteil vom 26.06.2003, Az.: C-305/01, entschieden,

1. dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos aufkauft und seinen Kunden dafür Gebühren berechnet, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, so dass er die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen hat und daher gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
2. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Wirtschaftsteilnehmer Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos aufkauft und seinem Kunden dafür Gebühren berechnet, stellt eine Einziehung von Forderungen im Sinne des Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 3 a. E. der Sechsten Richtlinie [77/388/EWG] dar und ist damit von der mit dieser Bestimmung eingeführten Steuerbefreiung ausgeschlossen.

Dem EuGH zufolge führt also echtes Factoring zu steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen.

Der EuGH hat dies anlässlich einer Vorabentscheidung entschieden. Der Bundesfinanzhof hatte mit Beschluss vom 17.05.2001, gemäß Artikel 234 EG dem EuGH zwei Fragen nach der Auslegung einiger Bestimmungen der Sechsten Richtlinie [77/388/EWG] des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Im Falle des unechten Factoring ist lediglich die Gewährung von Krediten steuerfrei, während die übrigen Leistungen steuerpflichtig sind (vgl. Abschnitt 57 Abs. 3 [UStR00] und BFH-Urteil vom 10.12.1981 BStBl. II 1982, 200).

Nach neuer Rechtsprechung des EuGH ist also sowohl beim echten als auch beim unechten Factoring ein Vorsteuerabzug möglich.

### ***Konsolidierung und Präsentation von Rechnungen***

Nun soll untersucht werden, wie die Tätigkeit eines sog. Consolidators, solcher Stellen, die im Auftrag der leistenden Unternehmer Dienstleistungen zur Rechnungsstellung erbringen, einzuordnen ist.

Auch hier muss differenziert betrachtet werden, welche Leistungen der Consolidator im Einzelnen erbringt. Die Forderungseinziehung, und beispielsweise auch eine zusätzlich durchgeführte Bonitätsprüfung, die Erstellung elektronischer Signaturen im Auftrag eines Rechnungsstellers oder die Prüfung der Eingangsrechnungen im Auftrag eines Rechnungsempfängers, sind steuerpflichtige Dienstleistungen. Nach § 4 Nr. 8 c) UStG ist die Einziehung von Forderungen nicht steuerfrei. Steuerfrei wäre hier hingegen z. B. die Gewährung von Krediten (vgl. §4 Nr. 8) UStG).

Der Consolidator kann deshalb bei der Abrechnung seiner Dienstleistungen unter Umständen Umsatzsteuer ausweisen, die sein Kunde – der originäre Rechnungssteller oder –empfänger – wiederum als Vorsteuer abziehen kann. Diese Abrechnung der steuerpflichtigen Leistungen hat der Consolidator selbst zu signieren, sofern er sich nicht, analog zum unten geschilderten Fall, wiederum durch einen Dritten vertreten lässt.

### ***Fazit***

Die Frage, ob die Leistungen eines in die Rechnungsstellung eingeschalteten Dritten steuerpflichtig, oder von der Umsatzsteuer befreit, sind, kann also nicht pauschal beantwortet werden. Hier ist im konkreten Fall zu untersuchen, welche Leistungen genau erbracht und abgerechnet werden.

### 3.2.2.2 Erstellung der Signatur bei der Abrechnung durch Dritte

Nun ist zu klären, wer bei der elektronischen Abrechnung durch Dritte die gemäß § 14 Abs. 3 UStG notwendige qualifizierte elektronische Signatur erstellen muss. Muss die Signatur jeweils vom leistenden Unternehmer erstellt werden, oder genügt dabei die Verwendung der Signatur des Dritten (mit Zertifikat des Dritten) den Anforderungen des § 14 Abs. 3 UStG?

Der Antwort auf diese Frage nähert man sich am besten, indem man den Vergleich zur Papierrechnung zieht. Außerdem ist zu beachten, dass die als Dritte (z.B. als Consolidator) in den Rechnungsstellungsprozess eingeschalteten beauftragten selbständigen Unternehmer die durch den Auftraggeber erbrachten Leistungen nach § 14 UStG stets im Namen des Auftraggebers abrechnen.

Der Wortlaut des § 14 Abs. 3 UStG sieht lediglich vor, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts durch eine qualifizierten elektronischen Signatur gewährleistet sein müssen. Wer diese Signatur zu erstellen hat, bleibt an dieser Stelle allerdings offen.

Deshalb scheint auch eine elektronische Rechnung, die vom Dritten signiert wird den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes zu genügen. Vor dem Hintergrund, dass bei einer Rechnung, die auf elektronischem Wege an den Empfänger versendet wird, gewährleistet werden soll, dass die Rechnung tatsächlich von dem Rechnungsaussteller stammt und dass die Daten nachträglich nicht mehr geändert wurden, ist es ausreichend, wenn der Consolidator als Auftragnehmer des leistenden Empfängers die Rechnung mit seinem qualifizierten Zertifikat signiert, solange der Rechnungsempfänger klar erkennen kann, dass der Consolidator im Auftrag des leistenden Unternehmers gehandelt hat.

Diese teleologische Auslegung des § 14 Abs. 3 UStG wird zusätzlich durch den Sinn und Zweck der Signatur nach Signaturgesetz und die systematische Betrachtung der elektronischen Form gemäß § 126a BGB gestützt. Mittels qualifizierter elektronischer Signatur kann die Schriftform, bei der ansonsten gemäß § 126 BGB eine Urkunde vom Aussteller eigenhändig zu unterzeichnen wäre, durch die elektronische Form ersetzt werden, wenn sich nicht aus dem Gesetz ein anderes ergibt. Während die Unterschrift des Ausstellers bei einer Urkunde für die Willenserklärung maßgeblich ist, so kann durch eine solche Urkunde dennoch ein Rechtsgeschäft im Auftrag eines Dritten getätigt werden, sofern der Unterzeichner vom Dritten entsprechend bevollmächtigt wurde (vgl. §§ 164 ff. BGB). Übertragen auf eine Rechnung käme es damit, im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, auf die Erstellung der Urkunde durch den Rechnungsaussteller an, während bei der Rechnung möglicherweise über Leistungen eines Dritten, der den Rechnungsaussteller mit der Erstellung der Rechnung beauftragt, abgerechnet wird. Während bei der konventionellen Erstellung der Rechnung das Ausdrucken der Rechnungsdaten auf Papier, typischer (aber nicht notwendiger) Weise auf Briefpapier des leistenden Unternehmers, für den Urkundscharakter der Rechnung sorgt, so wird dies bei der elektronischen Rechnung durch das Anbringen der qualifizierten elektronischen Signatur erreicht. Während im konventionellen Fall ein Dienstleistungsunternehmen mit Ausdrucken der Daten beauftragt, d.h. zur „Produktion“ der Rechnung, bevollmächtigt, sein kann, so ist dies bei der elektronischen Abrechnung in analoger Weise möglich. Hier ändert sich lediglich die eingesetzte Technik, die genannten Regeln gelten aber auch hier (vgl. [Roßn03]). Deshalb kann der Consolidator, sofern er entsprechend beauftragt und bevollmächtigt ist, die Rechnungen im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers „produzieren“.

Für die letztendliche Klärung dieser Frage hat das BMF-Schreiben vom 29.01.2004 [BMF04] gesorgt. Rz. 28 lautet wie folgt: *„Bei der Einschaltung von Dritten werden eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt, für den leistenden Unternehmer oder im*

*Fall einer Gutschrift für den Leistungsempfänger Rechnungen mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.“*

Außerdem wird in Rz. 29 klar gestellt, dass zur Übermittlung der Rohdaten vom leistenden Unternehmer an den Dritten keine qualifizierten elektronischen Signaturen eingesetzt werden müssen. Der Einsatz elektronischer Signaturen zum Schutz der Integrität wäre hier also lediglich aus Gründen der Sicherheit empfehlenswert.

Im Ergebnis ist es also nicht etwa erforderlich, dass die Signatur mit der Signaturerstellungseinheit zu dem Zertifikat des Rechnungsstellers selbst erfolgt. Der Consolidator muss also nicht im Besitz sämtlicher privater Schlüssel und Zertifikate der Rechnungssteller sein. Es reicht aus, wenn er mit seinem Zertifikat signiert. Der Rechnungssteller hat die Empfänger jedoch über diese Änderung in der Herkunft der Rechnungen zu informieren und ihre Einwilligung zur Übermittlung der personenbezogenen Daten an den Consolidator einzuholen. Diese Information ist auch aus praktischen Gründen wichtig, um zu verhindern, dass die Begleichung der Forderung wegen Unkenntnis des Vertretungsverhältnisses verweigert wird. Auch der Consolidator selbst sollte die Empfänger darüber informieren bzw. (auch im Hinblick auf das Datenschutzrecht) am besten die Einwilligung der Empfänger darüber einholen, dass in Zukunft er die Rechnungen im Auftrag des Rechnungsstellers an die Empfänger leitet. Der Consolidator muss die Rechnungsempfänger seinerseits darauf hinweisen, dass er die Rechnungen lediglich im Auftrag desjenigen Unternehmers versendet bzw. weiterleitet, der die zu berechnende Leistung auch erbracht hat.

## 4 Zusammenfassung

In dieser Arbeit wurden einige rechtliche Fragestellungen der (elektronischen) Abrechnung durch Dritte näher beleuchtet. Neben der Darstellung des für die elektronische Abrechnung relevanten juristischen Kontexts des § 14 Abs. 3 UStG wurde insbesondere untersucht, ob Dienstleistungen im Umfeld der Rechnungsstellung steuerpflichtig sind und wer, wann, auf Basis welchen Zertifikates, eine elektronische Rechnung signieren muss, so dass diese zum Vorsteuerabzug anerkannt wird.

Ob Dienstleistungen eines Dritten im Umfeld der elektronischen Rechnungsstellung steuerpflichtig sind oder nicht, lässt sich – wie in Abschnitt 3.2.2.1 erläutert – nicht pauschal beantworten. Hier ist vielmehr konkret zu untersuchen, welche Dienstleistungen der Dritte im Einzelnen erbringt und abrechnet.

Bezüglich der zweiten Frage lässt sich – wie in Abschnitt 3.2.2.2 näher erläutert – festhalten, dass die (wörtliche, systematische und teleologische) Auslegung des für die elektronische Abrechnung relevanten Paragraphen (§ 14 Abs. 3 UStG) dafür spricht, dass eine elektronische Abrechnung, die statt vom leistenden Unternehmer von einem Dritten signiert wird, von der Finanzverwaltung zum Vorsteuerabzug anerkannt werden muss, sofern sie alle sonstigen Anforderungen erfüllt und der Dritte (Zentralregulierer, Consolidator, etc.) vom leistenden Unternehmer beauftragt und bevollmächtigt wird. Deshalb ist die Klarstellung in [BMF04] Rz. 28 keineswegs überraschend.

## Quellenverzeichnis

- [BMF92] *BMF-Schreiben vom 25. Mai 1992, IV A 2 - S 7280 - 8/92, BStBl. I 1992 S. 376*
- [BMF04] *BMF-Schreiben vom 29. Januar 2004, IV B7 – S7280 – 19/04, via <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage22502/BMF-Schreiben-vom-29.-Januar-2004-IV-B-7-S-7280-19/04-Adobe-Acrobat-3.x-4.x.pdf>*

- [BrPo02] Brandner, R.; Pordesch, U.: Long-term conservation of provability of electronically signed documents, Beitrag zu ISSE, 2002
- [BrTe01] Bröhl, G.; Tettenborn, A.: Das neue Recht der elektronischen Signaturen: kommentierende Darstellung von Signaturgesetz und Signaturverordnung, Bundesanzeiger-Verlag, ISBN 3-89817-045-4, 2001
- [EiSc99] Eicker, S.; Schwichtenberg, H.: *Internet Bill Presentment and Payment als neue Form des Electronic Billing*, in Tagungsband Electronic Business Engineering, 4. Internationale Tagung Wirtschaftsinformatik 1999, Hrsg. Scheer und Nüttgens, Heidelberg, Physica-Verlag, 1999, via [http://wi99.iwi.uni-sb.de/teilnehmer/pdf-files/EF\\_07\\_WiB085.pdf](http://wi99.iwi.uni-sb.de/teilnehmer/pdf-files/EF_07_WiB085.pdf)
- [77/388/EWG] *Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage*, Abl. EG Nr. L 145 vom 13.06.1977
- [94/820/EG] *Empfehlung der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (Text von Bedeutung für den EWR)*, Abl. EG Nr. L 338 vom 28/12/1994
- [1999/93/EG] *Richtlinie 1999/93/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen*, via [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/media/sign/Dir99-93-ecDE.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/media/sign/Dir99-93-ecDE.pdf)
- [2001/115/EG] *Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung*, ABl. EG v. 17.01.02 Nr. L 15/24, via [http://europa.eu.int/eur-lex/pri/de/oj/dat/2002/l\\_015/l\\_01520020117de00240028.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/de/oj/dat/2002/l_015/l_01520020117de00240028.pdf)
- [EU-EBP] Price Waterhouse Coopers: Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means, 1999 via [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/publications/reports\\_studies/taxation/final\\_report\\_pwc.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/reports_studies/taxation/final_report_pwc.pdf)
- [Roßn03] *Persönliche Kommunikation mit Prof. Dr. Rossnagel*, Universität Kassel, FB 10, Öffentliches Recht, 2003
- [SigG] *Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen und zur Änderung weiterer Vorschriften*, vom 16.05.2001, BGBl. 2001 Teil I Nr. 22, S. 876 ff, via <http://www.iid.de/iukdg/gesetz/SigAendG2.pdf>
- [SigGBeg] *Begründung zu [SigG]*, via <http://www.iid.de/iukdg/gesetz/310102siggbegr.pdf>
- [SigV] *Verordnung zur elektronischen Signatur*, vom 16.11.2001 BGBl. 2001 Teil I Nr. 59, S. 3074 ff), via <http://www.iid.de/iukdg/gesetz/SigV161101.pdf>
- [SigVBeg] *Begründung zu [SigV]*, via [http://www.iid.de/iukdg/aktuelles/begr\\_verordnung.pdf](http://www.iid.de/iukdg/aktuelles/begr_verordnung.pdf)
- [StÄndG01] *Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 - StÄndG 2001)*, vom 20. Dezember 2001, BGBl. I, 22.12.2001, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage9512/Bundesgesetzblatt-Teil-I-vom-22.-Dezember-2001-Auszug.pdf>

- [StÄndB01] *Begründung zu [StÄndG01]*, BT-Drucks. 14/8887, 2001
- [StÄndG03] *Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003)*, 15. Dezember 2003, BGBl. I, S. 2645, vom 19.12.2003, via <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage23753/Zweites-Gesetz-zur-Aenderung-steuerlicher-Vorschriften.pdf>
- [StBAG-E] *Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes (StBAG) und zur Änderung von Steuergesetzen*, vom 23. Juli 2002, BGBl. I, S. 2715 vom 26. Juli 2002, via <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage14406/Bundesgesetzblatt-Teil-I-vom-26.-Juli-2002-Auszug.pdf>
- [UStR00] *Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 - UStR 2000 -)*, 10. Dezember 1999, Bundessteuerblatt Teil I, Sondernummer 2/1999 bzw. BAnz. 241a
- [UStG] *Umsatzsteuergesetz*, Neugefasst durch Bekanntmachung vom 09.06.1999 BGBl. Teil I Seite 1270 ff, zuletzt geändert durch Art. 14 des Gesetzes vom 29.12.2003 I 3076, via [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustg\\_1980/gesamt.pdf](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf)