

# Rechtliche Rahmenbedingungen der elektronischen Rechnung

Dr. Detlef Hühnlein  
secunet Security Networks AG  
detlef.huehnlein@secunet.com

**Abstract:** Die elektronische Rechnungsstellung verspricht immense Einsparungen und entwickelt sich deshalb zunehmend zu einem besonders attraktiven Einsatzgebiet der qualifizierten elektronischen Signatur. Leider sind bei der elektronischen Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen eine Vielzahl verschiedener Vorschriften zu beachten, die eine ordnungsmäßige Behandlung elektronischer Rechnungen zu einer herausfordernden Aufgabe machen. Dieser Beitrag liefert einen umfassenden Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen der elektronischen Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen in Deutschland.

## 1 Einleitung

Die elektronische Abwicklung von Geschäftsprozessen in Wirtschaft und Verwaltung verspricht immense Einsparungspotenziale. Beispielsweise bescheinigt eine Studie im Auftrag der EU-Kommission [PWC99] der elektronischen Rechnungsstellung ein Einsparungspotenzial von mehr als 70%. Aktuelle Studien prognostizieren eine Reduktion der Kosten pro ausgehender Rechnung von 16 auf 2 Euro [SKG+04]; bei eingehenden Rechnungen ist eine Einsparung von 4,80 Euro pro Rechnungsposten und damit durchschnittlich etwa 30 Euro pro Rechnung zu erwarten. Leider sind bei der elektronischen Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen eine Vielzahl verschiedener Vorschriften – u.a. [UStG, UStDV, UStR, SigG, SigV, AO, HGB, GoBS, GDPdU] sowie diverse Schreiben des Bundesfinanzministeriums – zu beachten, die eine ordnungsmäßige Behandlung elektronischer Rechnungen zu einer herausfordernden Aufgabe machen. Da bei der Missachtung dieser Vorschriften unter Umständen erhebliche Konsequenzen drohen und möglicherweise sogar der Vorsteuerabzug für empfangene Rechnungen gefährdet sein könnte, verzichten bislang viele Unternehmen darauf das große Rationalisierungspotenzial der elektronischen Rechnung auszuschöpfen.

Um hier etwas Klarheit zu schaffen, soll dieser Beitrag einen Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen der elektronischen Übermittlung und Aufbewahrung von Rechnungen liefern. Wie in **Abbildung 1** angedeutet, sind hier die Europäischen Rahmenbedingungen und vor allem die deutsche Umsetzung dieser Vorgaben zu berücksichtigen.

In **Abschnitt 2** wird näher auf die europäische Richtlinie [2001/115/EG] eingegangen, durch die der rechtliche Rahmen für die elektronische Übermittlung von Rechnungen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union definiert ist. In **Abschnitt 3** werden die in § 14

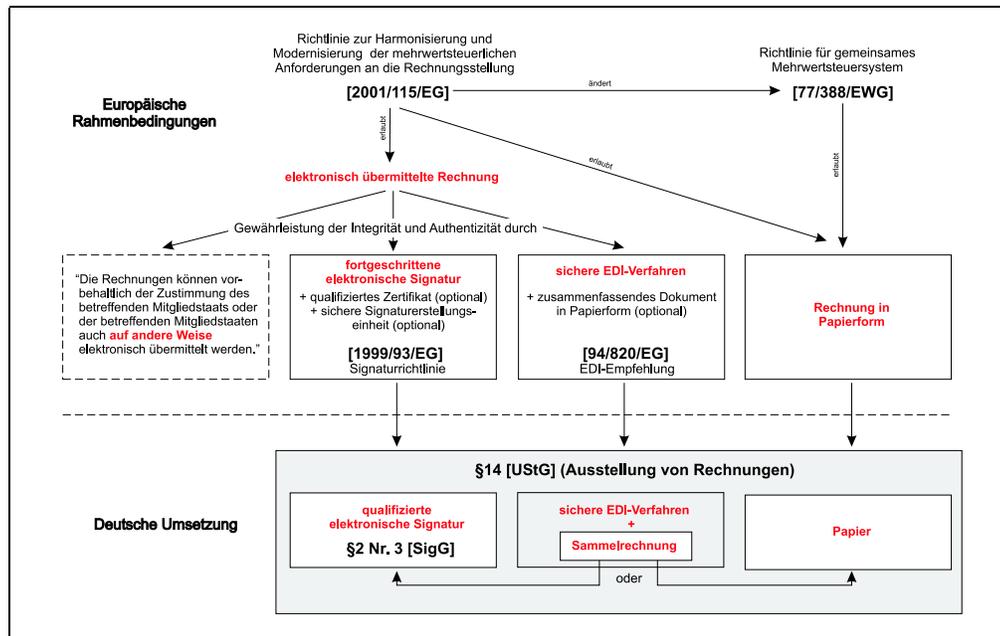


Abbildung 1: Formale Anforderungen für Rechnungen

[UStG] definierten Anforderungen an Rechnungen näher erläutert. **Abschnitt 4** behandelt die Rahmenbedingungen für die Aufbewahrung und die Prüfbarkeit elektronischer Rechnungen. Schließlich werden in **Abschnitt 5** einige weitere Aspekte der Rechnungsstellung beleuchtet.

## 2 Europäische Rechnungsrichtlinie

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 der Richtlinie [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.“

Für die Definition der detaillierten Anforderungen an elektronische Rechnungen läßt die Richtlinie [2001/115/EG] den Mitgliedstaaten also beträchtlichen Gestaltungsspielraum. So existieren Umsetzungen dieser Richtlinie (vgl. [CEN-eIFG]), bei denen elektronische Rechnungen, wie in Finnland, nur durch entsprechend gesicherte EDI-Verfahren und deshalb möglicherweise gänzlich ohne Signaturen realisiert werden können. Auf der anderen Seite existieren EU-Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Deutschland, Slowenien oder die Slowakei, die den Einsatz von qualifizierten elektronischen Signaturen vorschreiben. Viele Mitgliedstaaten wählten einen Weg, der zwischen diesen beiden Extrempositionen lag und für die elektronische Rechnungsstellung den Einsatz von fortgeschrittenen elektronischen Signaturen, teilweise mit weiteren Auflagen, verlangt. Beispielsweise muss für die elektronische Rechnung in Österreich [OeV583/03] eine fortgeschrittene elektronische Signatur eingesetzt werden, die auf einem qualifizierten Zertifikat beruht. Vor diesem Hintergrund erscheint es fraglich, ob die Richtlinie [2001/115/EG] ihr Ziel der Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung wirklich erreicht hat.

Grundsätzlich sind bei der Ausstellung von Rechnungen die Anforderungen des Staates zu berücksichtigen, in denen der Aussteller ansässig ist. Um nicht zwischen den spezifischen Regelungen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten unterscheiden zu müssen, empfiehlt sich der Einsatz von qualifizierten elektronischen Signaturen.

### 3 Anforderungen an Rechnungen gemäß § 14 UStG

Die Anforderungen an Rechnungen, die gemäß § 15 [UStG] zum Vorsteuerabzug herangezogen werden dürfen, sind in § 14 [UStG] definiert. Nach § 14 Abs. 1 [UStG] ist eine Rechnung „jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Weg zu übermitteln.“ Wie in [BMF04, Rz. 10] klar gestellt, bedarf die Zustimmung des Empfängers keiner besonderen Form. Es muss lediglich Einvernehmen darüber existieren, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Beispielsweise genügt es, dass die Beteiligten die Verfahrensweise praktizieren und damit stillschweigend billi-

gen.

Die detaillierten Anforderungen an elektronisch übermittelte Rechnungen sind heute<sup>1</sup> in § 14 Abs. 3 [USiG] geregelt. Dieser Paragraph ist eng an die Richtlinie [2001/115/EG] angelehnt und 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.“

In [BMF04, Rz. 18] wurde verdeutlicht, dass zur Erstellung der qualifizierten elektronischen Signatur alle technischen Verfahren zulässig sind, die den Anforderungen des Signaturgesetzes entsprechen. „Der Unternehmer hat die Voraussetzungen auf Anforderung nachzuweisen.“ Deshalb empfiehlt es sich, im Rahmen der Verfahrensdokumentation gemäß [GoBS] (vgl. § 145 [AO] und [BMF04, Rz. 12]) insbesondere auch auf die Erfüllung der Anforderungen gemäß Signaturgesetz einzugehen. Dies umfasst insbesondere auch die Existenz entsprechender Bestätigungen oder Herstellererklärungen für die eingesetzten Komponenten (vgl. § 17 Abs. 4 [SigG]).

Außerdem wurde in [BMF04, Rz. 23-24] klar gestellt, dass bei der Übermittlung von Rechnungen per Telefax danach unterschieden werden muss, welche Art von Faxgerät eingesetzt wird. Es handelt sich nur dann nicht um eine elektronische Übermittlung der Rechnung im Sinne von § 14 Abs. 3 [USiG], wenn die Übertragung von einem Standard-Fax zu einem Standard-Fax erfolgt. In allen anderen Fällen, in denen auf Seite des Senders oder Empfängers beispielsweise ein Fax-Server eingesetzt wird, handelt es sich um eine elektronische Übermittlung der Rechnung im Sinne von § 14 Abs. 3 [USiG] und die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts müssen durch eine qualifizierte elektronische Signatur gewährleistet werden.

Außerdem sind in § 14 Abs. 4 [USiG] die Mindestangaben für Rechnungen definiert:

1. Name und Anschrift des Rechnungsstellers und Rechnungsempfängers
2. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

---

<sup>1</sup>Ein historischer Überblick zur Entwicklung des § 14 USiG im Hinblick auf die elektronische Übermittlung von Rechnungen findet sich in [HuTe04, Abschnitt 3.1.2].

3. Ausstellungsdatum
4. Rechnungsnummer
5. Bezeichnung der Lieferung oder Leistung
6. Lieferzeitpunkt, sofern nicht mit Ausstellungsdatum identisch
7. Entgelt nach Steuersätzen
8. Steuersatz
9. Bei einer steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück einen Hinweis auf die zweijährige Aufbewahrungspflicht für den privaten Leistungsempfänger.

Wie in § 31 Abs. 2 [UStDV] erläutert, ist es ausreichend, „wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfingers eindeutig feststellen lassen.“ Außerdem können nach § 31 Abs. 3 [UStDV] für die gemäß Nr. 1 und 5 notwendigen Angaben „Abkürzungen, Buchstaben, Zahlen oder Symbole verwendet werden, wenn ihre Bedeutung in der Rechnung oder in anderen Unterlagen eindeutig festgelegt ist. Die erforderlichen anderen Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein.“

Bei Rechnungen unter 100 Euro (vgl. § 33 [UStDV]) oder bei Fahrausweisen (vgl. § 34 [UStDV]) sind einige Angaben entbehrlich. Umgekehrt sind bei einigen der in § 14a [UStG] aufgeführten Sonderfälle zusätzliche Angaben notwendig.

## 4 Aufbewahrung und Prüfbarkeit von Rechnungen

Wie in **Abbildung 2** visualisiert, sind bei der Aufbewahrung und der Prüfbarkeit von Rechnungen verschiedene Aspekte zu berücksichtigen.

Neben den generellen Aufbewahrungspflichten des Kaufmanns (§ 257 [HGB]) und der Aufbewahrungspflicht für steuerlich relevante Unterlagen (§ 147 [AO]) sind für die Aufbewahrung von Rechnungen die spezifischen Regelungen des § 14b [UStG] zu berücksichtigen. Bei der elektronischen *Aufbewahrung* von Rechnungen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme [GoBS] zu berücksichtigen. Außerdem müssen bei der elektronischen *Übermittlung* von Rechnungen die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen [GDPdU] berücksichtigt werden.

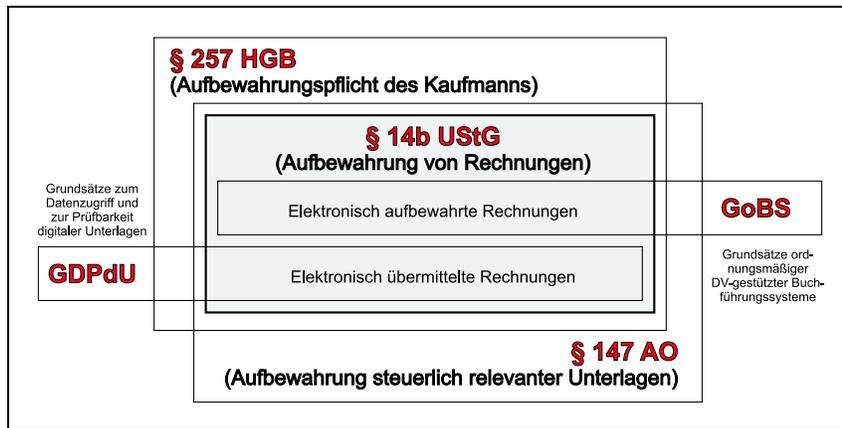


Abbildung 2: Rahmenbedingungen für die Aufbewahrung von Rechnungen

#### 4.1 Generelle Aufbewahrungspflichten für kaufmännische und steuerlich relevante Unterlagen

Gemäß § 257 [HGB] ist der Kaufmann zur Aufbewahrung bestimmter Unterlagen (u.a. Handelsbriefe) verpflichtet. In ähnlicher Weise definiert § 147 [AO] die generellen Anforderungen an die Aufbewahrung von Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Dies umfasst beispielsweise

- empfangene Handels- und Geschäftsbriefe (vgl. § 257 Abs. 1 Nr. 2 [HGB] und § 147 Abs. 1 Nr. 2 [AO]), sowie
- Wiedergaben von abgesandten Handels- und Geschäftsbriefen (vgl. § 257 Abs. 1 Nr. 2 [HGB] und § 147 Abs. 1 Nr. 2 [AO])

und demnach insbesondere eingehende und ausgehende Rechnungen.

Nach § 147 Abs. 2 [AO] können solche Unterlagen „auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

1. mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.“

## 4.2 Spezifische Regelungen für die Aufbewahrung von Rechnungen gemäß § 14b UStG

Wie in § 14b Abs. 1 [UStG] ausgeführt, „muss der Unternehmer ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie alle Rechnungen, die er erhalten hat, zehn Jahre aufbewahren.“

Allerdings läuft diese Aufbewahrungsfrist nicht ab, „soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist“ (vgl. § 147 Abs. 3 Satz 3 [AO] und [BMF05, Rz. 68]).

Gemäß [UStR, Abschnitt 190b, Abs. 6] müssen die Rechnungen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. Ist die Rechnung auf Thermopapier ausgedruckt, beispielsweise weil sie per Telefax übermittelt wurde, so muss sie durch einen nochmaligen Kopiervorgang auf Papier konserviert werden, das für den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar ist.

Nach § 14b Abs. 2 [UStG] hat die Aufbewahrung der Rechnungen regelmäßig im Inland zu erfolgen. Sofern die zuständigen Finanzbehörden elektronisch aufbewahrte Rechnungen über Online-Zugriff unverzüglich einsehen, herunterladen und verwenden können, dürfen die Daten aber auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet aufbewahrt werden (vgl. § 14 Abs. 4 [UStG]).

Außerdem wird in [BMF04, Rz. 70] klar gestellt, dass sich die Aufbewahrungspflicht bei einer elektronisch übermittelten Rechnung auch auf die qualifizierte elektronische Signatur erstreckt.

## 4.3 Anforderungen der GoBS bei der elektronischen Aufbewahrung von Rechnungen

Weitere Details bezüglich der elektronischen Aufbewahrung von Unterlagen sind in Abschnitt VIII der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme [GoBS] geregelt. Hierbei wird grundsätzlich zwischen originär in Papierform verkörperten und originär digitalen Unterlagen unterschieden:

### 1. Originär in Papierform verkörperte Unterlagen

In diesem Fall wird das Schriftgut eingescannt und die bildliche Wiedergabe, beispielsweise in Form einer TIFF- oder PDF-Datei, elektronisch gespeichert. Wie in [GoBS, Abschnitt VIII b) 1.] erläutert, bedarf der Scannvorgang „einer Organisationsanweisung darüber,

- wer scannen darf,
- zu welchem Zeitpunkt gescannt wird,
- welches Schriftgut gescannt wird,
- ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 [AO]),

- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.“

Außerdem muss Hard- und softwaremäßig „sichergestellt sein, dass das Scannergebnis unveränderbar ist.“ Dies *kann* unter Verwendung von digitalen Signaturen oder Zeitstempeln erfolgen. Anders als beim Rechnungswesen in der Sozialversicherung (vgl. [HeHu02]) ist der Einsatz von qualifizierten elektronischen Signaturen zur Dokumentation der Übereinstimmung von Original und Wiedergabe hier aber nicht zwingend notwendig. Sind die Anforderungen der [GoBS] realisiert, so können die Originale der Rechnungen vernichtet werden (vgl. [BMF04, Rz. 72] und [USrR, Abschnitt 255 Abs. 2]).

## 2. Originär digitale Unterlagen

„Originär digitale Dokumente werden durch Übertragung der Inhalts- und Formatierungsdaten auf einen digitalen Datenträger archiviert. Bei originär digitalen Dokumenten muss hard- und softwaremäßig sichergestellt sein, daß während des Übertragungsvorgangs auf das Speichermedium eine Bearbeitung nicht möglich ist. Die Indexierung hat wie bei gescannten Dokumenten zu erfolgen.“

In beiden Fällen benötigt man zur Erfüllung der Anforderungen der [GoBS] im Hinblick auf die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen nicht unbedingt digitale Signaturen, sondern lediglich ein so genanntes „revisionssicheres Archiv“, das die in [KaRo97] näher erläuterten Grundsätze der elektronischen Archivierung berücksichtigt.

## 4.4 Anforderungen der GDPdU für die Prüfbarkeit elektronisch übermittelter Rechnungen

Im Schreiben des Bundesfinanzministeriums [GDPdU] zu den Grundsätzen der Prüfbarkeit digitaler Unterlagen sind eine Reihe von Anforderungen definiert, die insbesondere vom Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung beachtet werden müssen. Neben den oben erläuterten Anforderungen der [GoBS] für die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen, sieht die [GDPdU] in Abschnitt II. 1. eine Reihe von speziellen Anforderungen für die Behandlung elektronischer Rechnungen und Signaturen vor:

### 1. Pflicht zur Prüfung der Signatur

Vor einer weiteren Verarbeitung der elektronischen Abrechnung (z.B. Verbuchen) muss die qualifizierte elektronische Signatur im Hinblick auf die Integrität der Daten und die Signaturberechtigung geprüft werden. Das Ergebnis der Prüfung ist zu dokumentieren.

### 2. Speicherung auf einem unveränderbaren Datenträger

Die elektronische Abrechnung muss auf einem Datenträger gespeichert werden,

der Änderungen nicht mehr zulässt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muss das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind.

3. Speicherung jeder Version bei Konvertierung

Bei der Umwandlung (Konvertierung) der elektronischen Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) müssen beide Versionen archiviert und nach den GoBS mit demselben Index verwaltet werden. Eine konvertierte Version muss als solche gekennzeichnet werden.

4. Aufbewahrung des Signaturprüfchlüssels

Der Signaturprüfchlüssel muss aufbewahrt werden.

5. Aufbewahrung von Verschlüsselungsschlüsseln

Bei Einsatz von Verschlüsselungstechniken muss die verschlüsselte und die entschlüsselte Abrechnung sowie der Schlüssel zur Entschlüsselung der elektronischen Abrechnung aufbewahrt werden.

6. Protokollierung der Verarbeitungsschritte

Der Eingang der elektronischen Abrechnung, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weiteren Verarbeitungsschritte müssen protokolliert werden.

7. Erfüllung der Anforderungen der GoBS

Die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme müssen den Anforderungen der GoBS [GoBS] entsprechen. Hierbei sind insbesondere die Dokumentation, das interne Kontrollsystem, das Sicherungskonzept und die Aufbewahrung zu berücksichtigen.

Außerdem wird (vgl. [GDPdU, Seite 6, oben]) verlangt<sup>2</sup>, dass „das qualifizierte Zertifikat des Empfängers aufbewahrt wird.“

Besondere Bedeutung kommt der im ersten Punkt geforderten Prüfungspflicht zu. Dies ist darin begründet, dass ein elektronisches Dokument, das nicht mit einer gültigen qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist, insbesondere nicht die Anforderungen des § 14 Abs. 3 [UStG] erfüllt und deshalb eine solche Abrechnung *nicht* zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 [UStG] herangezogen werden darf.

Wie beispielsweise in [Spit01] erläutert, ist die Prüfung einer qualifizierten elektronischen Signatur keine triviale Aufgabe. Neben der mathematischen Gültigkeit der Signatur muss auch der Zertifikatspfad bis hin zu einer vertrauenswürdigen Wurzel geprüft werden. Dabei werden insbesondere die folgenden Punkte geprüft:

- Mathematische Gültigkeit der Signaturen

---

<sup>2</sup>Da der Empfänger der elektronisch übermittelten Rechnung *kein* qualifiziertes Zertifikat benötigt, bleibt der Zweck dieser Forderung unklar.

- Gültigkeit der Zertifikate gemäß Gültigkeitsmodell (vgl. [DGI05])
- Korrektheit des Verwendungszwecks der Zertifikate

Beim letzten Punkt ist für das Zertifikat des Rechnungsstellers (oder des beauftragten Dritten) zu prüfen, ob nicht etwa der Verwendungszweck nach Art und Umfang eingeschränkt ist und ob es sich jeweils um qualifizierte Zertifikate handelt.

Die Forderung der [GDPdU], dass man das Ergebnis der Signaturprüfung dokumentieren muss, *kann*<sup>3</sup> durch einen elektronischen Prüfbericht realisiert werden.

Ein solcher Prüfbericht umfasst mindestens die Information

1. dass geprüft wurde und
2. das Ergebnis der Prüfung.

Da der Prüfbericht vor allem als Entscheidungsgrundlage für einen möglichen Vorsteuerabzug dient, genügt streng genommen ein Prüfungsergebnis der Form „gültig“ oder „nicht gültig“. Es scheint also nicht unbedingt nötig, dass alle Teilergebnisse der Prüfung (vgl. [CCES-API, Kapitel 4.2.1.3]) einzeln im Prüfbericht ausgewiesen werden.

Außerdem ist es eine wesentliche Eigenschaft der qualifizierten elektronischen Signatur gemäß dem deutschen Signaturgesetz, dass sich ihre Gültigkeit im Laufe der Zeit *nicht* mehr ändert. Sofern sie zu irgend einem Zeitpunkt nach Ihrer Erstellung als gültig geprüft werden konnte, bleibt sie für alle Zeiten gültig. Deshalb kann ein Steuerprüfer auch zu einem späteren<sup>4</sup> Zeitpunkt die Signaturprüfung selbst vornehmen und würde zum gleichen Ergebnis kommen.

Soll ein elektronischer Prüfbericht erstellt werden, so muss dieser nicht zwingend vom Rechnungsempfänger selbst erstellt werden. Gemäß [BMF04, Rz. 30] ist es vielmehr möglich, die Prüfungsschritte auch von einem beauftragten Dritten durchführen zu lassen. Wie durch das BMF-Schreiben [BMF05] klar gestellt wurde, darf ein spezialisierter Dienstleister im Auftrag des Rechnungsstellers eine Signatur erzeugen und im darauf folgenden Prozessschritt diese Signatur im Auftrag des Rechnungsempfängers prüfen, sofern vor dem Empfang und der Prüfung der Rechnung überhaupt eine elektronische Übermittlung durchgeführt wird. Deshalb müssen unterschiedliche Systeme zur Erstellung und Prüfung der Signatur eingesetzt werden und zumindest durch organisatorische Maßnahmen sicher gestellt sein, „dass die Verantwortung für Signaturerstellung und Verifikation administrativ in unterschiedlichen Händen liegt“.

Für die Beauftragung des Dritten zur Prüfung der Signatur an der Rechnung ist keine besondere Form notwendig. Die Beauftragung des Dritten könnte also zusammen mit der formfreien Einwilligung des Rechnungsempfängers zur elektronischen Übermittlung der Rechnung erfolgen. Sofern nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Rahmen der

<sup>3</sup>Erfolgt eine manuelle Signaturprüfung, so wäre auch eine konventionelle, nicht-elektronische, Dokumentation des Prüfungsergebnisses denkbar, sofern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfüllt sind.

<sup>4</sup>Bei akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbietern ist gewährleistet, dass Zertifikate bis zu 30 Jahre nach Ablauf Ihrer Gültigkeit nachgeprüft werden können.

Prüfung der Rechnung auch personenbezogene Daten bei einer neuen Stelle verarbeitet werden, sollte jedoch eine datenschutzrechtliche Einwilligung gemäß § 4a [BDSG] erfolgen.

## 5 Weitere ausgewählte Aspekte der Rechnungsstellung

Neben den oben erläuterten Rahmenbedingungen sind bei der elektronischen Übermittlung von Rechnungen weitere Aspekte zu berücksichtigen, auf die im Folgenden näher eingegangen werden soll.

### 5.1 Sammelrechnung

Grundsätzlich muss nicht für jede einzelne Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung eine einzelne Rechnung gestellt werden. Wie bereits in [BMF92] und nunmehr in [BMF04, Rz. 21] klargestellt, kann periodisch (täglich, wöchentlich, monatlich etc.) eine Sammelrechnung erstellt werden.

Während die laufenden Abrechnungsdaten in einem gesicherten EDI-Verfahren übermittelt werden können, muss die Sammelrechnung gemäß § 14 Abs. 3 Nr. 2 [UStG] entweder auf Papier ausgestellt oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sein.

Hierbei muss über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung [94/820/EG] bestehen, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Authentizität und die Integrität der übermittelten Daten gewährleisten (vgl. [BMF04, Rz. 20]).

Die Sammelrechnung muss die Summen der Umsätze und Steuerbeträge, sowie die in § 14 Abs. 4 und § 14a [UStG] aufgeführten Merkmale enthalten, wobei jedoch gemäß § 31 Abs. 1 [UStDV] auf ergänzende Dokumente verwiesen werden kann (vgl. [BMF04, Rz. 21]).

Bemerkenswert ist außerdem, dass die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger der Besitz einer Rechnung ist, die *alle* Anforderungen der §§ 14 und 14a [UStG] erfüllt (vgl. [BMF04, Rz. 87]). Wie in [BMF04, Rz. 88 und 90] erläutert, muss der Rechnungsempfänger die Angaben in der Sammelrechnung auf Vollständigkeit und Richtigkeit prüfen. Insbesondere darf der Vorsteuerabzug also erst nach dem Empfangen und der Prüfung der Sammelrechnung vorgenommen werden.

### 5.2 Abrechnung durch Gutschrift

Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 3 [UStG] ist eine Gutschrift eine Rechnung, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird. Die am Leistungsaustausch Beteiligten können vor der Abrech-

nung formfrei<sup>5</sup> vereinbaren, dass mittels Gutschriften abgerechnet werden soll.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 4 [UStG] ist die Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Gutschrift, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer übermittelt worden ist und dieser dem ihm zugeleiteten Dokument nicht widerspricht (vgl. [BMF04, Rz. 7 und 8]).

Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 5 [UStG] kann der Leistungsempfänger mit der Ausstellung einer Gutschrift auch einen Dritten beauftragen, der im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers abrechnet.

Wichtig ist, dass auch bei der Abrechnung durch Gutschrift entweder ein Papier-basiertes oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehenes Dokument übermittelt werden muss. Insofern bestehen keine Unterschiede zwischen der konventionellen Rechnungsstellung und der Abrechnung im Gutschriftsverfahren (vgl. [BMF04, Rz. 26]).

### 5.3 Abrechnung durch Dritte

Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 5 [UStG] kann eine Rechnung im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers oder – bei der Abrechnung durch Gutschrift – des Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden. Wie in [BMF04, Rz. 27] klargestellt wurde, gilt dies auch für elektronisch übermittelte Rechnungen und Gutschriften. Allerdings wird in [BMF04, Rz. 3] verdeutlicht, dass der Leistungsempfänger nicht als Dritter fungieren und somit Rechnungen an sich selbst erstellen darf.

Um die Anforderungen des § 14 Abs. 3 [UStG] zu erfüllen werden hierbei vom Ersteller des Abrechnungsdokuments (Rechnung oder Gutschrift) eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt die Abrechnungsdokumente mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen (vgl. § 167 ff. [BGB] und [BMF04, Rz. 28]).

Wie in [BMF04, Rz. 29] klar gestellt wurde, gelten die Anforderungen des § 14 Abs. 3 [UStG] nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. Für die Übertragung der Daten zum Dritten muss also insbesondere keine qualifizierte elektronische Signatur verwendet werden. Allerdings ist der Dritte nach § 93 ff. [AO] verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten.

Außerdem wurde in [BMF04, Rz. 29] erläutert, dass der Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung, die mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, die ihm nach den [GDPdU] vorgeschriebenen Prüfungsschritte auch auf einen Dritten übertragen kann. Wie oben erläutert, darf ein Dritter im Auftrag des leistenden Unternehmers eine Rechnung erstellen und die so erstellte Signatur im Auftrag der Rechnungsempfänger prüfen, sofern vor der Prüfung der Signatur überhaupt eine Übermittlung stattfindet und die Systeme für die Erstellung und Prüfung administrativ in unterschiedlichen Händen liegen (vgl. [BMF05]).

---

<sup>5</sup>Wie in [BMF04, Rz. 6] klar gestellt wurde, kann sich die Vereinbarung zur Abrechnung mit Gutschrift aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben oder beispielsweise auch mündlich getroffen werden.

## Literatur

- [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.* [http://europa.eu.int/eur-lex/pri/de/oj/dat/2000/l\\_013/l\\_01320000119de00120020.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/de/oj/dat/2000/l_013/l_01320000119de00120020.pdf), 2000.
- [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. [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), 2001.
- [AO] *Abgabenordnung.* vom 16. März 1976, BGBl I 1976, 613 (1977, 269), zuletzt geändert durch Art. 13 G v. 22. 3.2005 I 837. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao\\_1977/](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1977/), 1976.
- [BDSG] *Bundesdatenschutzgesetz.* vom 20. Dezember 1990, BGBl I 1990, 2954, 2955, zuletzt geändert durch G v. 5. 9.2005 I 2722. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/bdsg\\_1990/](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/bdsg_1990/), 1990.
- [BGB] *Bürgerliches Gesetzbuch.* RGBI 1896, 195, Neugefasst durch Bek. v. 2. 1.2002 I 42, 2909; 2003, 738; zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 21. 4.2005 I 1073. <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/bgb/>, 1896.
- [BMF04] BUNDESFINANZMINISTERIUM. *BMF-Schreiben vom 29. Januar 2004, IV B7 - S7280 - 19/04.* BStBl. I 2004. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage22502/BMF-Schreiben-vom-29.-Januar-2004>.
- [BMF05] BUNDESFINANZMINISTERIUM. *BMF-Schreiben vom 19. Juli 2005, IVA5 - S 7287a - 23/05, 2005.*
- [BMF92] BUNDESFINANZMINISTERIUM. *BMF-Schreiben vom 25. Mai 1992, IVA 2 - S 7280 - 8/92.* BStBl. I 1992 S. 376, 1992.
- [CCES-API] COMPETENCE CENTER ELEKTRONISCHE SIGNATUREN (CCES) IM VOI E.V. *CCES-Signature-API.* Version 1.0 vom 21.01.2005. [http://www.voi.de/media/custom/561\\_398\\_1.PDF](http://www.voi.de/media/custom/561_398_1.PDF), 2005.
- [CEN-eIFG] CEN/ISSS E INVOICING FOCUS GROUP. *Report and Recommendations of CEN/ISSS e-Invoicing Focus Group on Standards and Developments on electronic invoicing relating to VAT Directive 2001/115/EC.* <http://www.cenorm.be/cenorm/businessdomains/businessdomains/iss/activity/final>, 2003.

- [DGI05] LARS DIETZE, ERNST-GÜNTER GIESSMANN, und LUIGI LO IACONO. *Gültigkeitsmodelle revisited. Datenschutz und Datensicherheit (DuD), Heft 4*, 2005.
- [GDPdU] *Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) – BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 -*. BStBl. 2001 I. [http://www.secunet.com/download/k/pki\\_bmf\\_gdpdu.pdf](http://www.secunet.com/download/k/pki_bmf_gdpdu.pdf), 2001.
- [GoBS] *Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) – BMF-Schreiben vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95-*. BStBl 1995 I S. 738. [http://www.secunet.com/download/k/pki\\_bmf\\_gobs.pdf](http://www.secunet.com/download/k/pki_bmf_gobs.pdf), 1995.
- [HeHu02] JOHAN HESSE und DETLEF HÜHNLEIN. *Public-Key Infrastrukturen für Sozialversicherungsträger*. In PATRICK HORSTER (Herausgeber), *Tagungsband „Elektronische Geschäftsprozesse“*, Seiten 177–198 (IT-Verlag, 2002). ISBN 3-936052-07-7, [http://www.secunet.com/download/fachartikel/ebp2002\\_pki-svt.pdf](http://www.secunet.com/download/fachartikel/ebp2002_pki-svt.pdf).
- [HGB] *Handelsgesetzbuch*. vom 10. Mai 1897, RGBl. 1897, 219, zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 3. 8.2005 I 2267. <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/hgb/>, 1897.
- [HuTe04] DETLEF HÜHNLEIN und RAGNA TERN. *Rechtliche Aspekte der elektronischen Abrechnung durch Dritte*. In PATRICK HORSTER (Herausgeber), *Elektronische Geschäftsprozesse*, Seiten 134–143 (IT-Verlag, 2004). ISBN 3-00-014186-3, <http://www.secunet.de/download/fachartikel/juristische-aspekte.pdf>.
- [KaRo97] ULRICH KAMPFMEYER und JÖRG ROGALLA. *Grundsätze der elektronischen Archivierung „Code of Practice“ zum Einsatz von Dokumenten-Management- und elektronischen Archivsystemen* (1997). ISBN 3-932898-03-6.
- [OeV583/03] REPUBLIK ÖSTERREICH. 583. *Verordnung: Bestimmung der Anforderungen an eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung*. BGBl. II, S. 3645 vom 23. Dezember 2003. <http://www.signatur.rtr.at/repository/legal-ebilling-20031223-de.pdf>, 2003.
- [PWC99] 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.
- [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, Geändert durch Art. 1 G v. 4. 1.2005 I 2. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/sigg\\_2001/](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/sigg_2001/), 2001.
- [SigV] *Verordnung zur elektronischen Signatur, vom 16.11.2001*. BGBl. 2001 Teil I Nr. 59, S. 3074 ff, geändert durch Art. 2 G v. 4. 1.2005 I 2. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/sigv\\_2001/](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/sigv_2001/), 2001.
- [SKG+04] B. SKIERA, W. KÖNIG, S. GENSLER, T. WEITZEL, D. BEIMBORN, S. BLUMENBERG, J. FRANKE, und D. PFAFF. *Financial Chain Management. Prozessanalyse, Effizienzpotenziale und Outsourcing*. Norderstedt, 2004.
- [Spit01] STEPHAN SPITZ. *Verifikation von digitalen Signaturen. Datenschutz und Datensicherheit*, Band 8:459–463, 2001.

- [UStDV] *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)*. vom 21. Dezember 1979, BGBl I 1979, 2359, neugefasst durch Bek. v. 21. 2.2005 I 434. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustdv\\_1980/](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustdv_1980/), 1979.
- [UStG] *Umsatzsteuergesetz*. vom 26. November 1979, BGBl I 1979, 1953, Neugefasst durch Bek. v. 21.2.2005 I 386. [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustg\\_1980/gesamt.pdf](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf), 1979.
- [UStR] *Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 - UStR 2005 -)*. BAnz. Az. 696/04. [http://www1.bundesrat.de/coremedia/generator/Inhalt/Drucksachen/2004/0696\\_2D04.pdf](http://www1.bundesrat.de/coremedia/generator/Inhalt/Drucksachen/2004/0696_2D04.pdf), 2004.