

Elektronische Rechnungen

Von Rechtsanwalt Dr. Ivo Geis

Die Rechnung ist Kernelement des Mehrwertsteuersystems in Europa, denn sie gilt als Beleg für das Recht des Käufers zum Vorsteuerabzug. Der wachsende elektronische Geschäftsverkehr wird zunehmend mit elektronischen Rechnungen abgewickelt. Dieser Entwicklung hat der Gesetzgeber auf Grund der Europäischen Rechnungsrichtlinie entsprochen und die elektronische Rechnung umsatzsteuerlich akzeptiert. Die Gesetzgebung ist zwischen dem Bundesfinanzministerium und den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert worden. Das Ergebnis der Erörterungen hat das Bundesfinanzministerium unter dem Titel „Umsetzung der Richtlinie 2001/115/EG“ am 29. Januar 2004 veröffentlicht.

Inhaltsverzeichnis

1.0	Die elektronische Rechnung und die Gesetzgebung zur Umsatzsteuer	2
1.1	Die Europäische Rechnungsrichtlinie	2
1.2	Steueränderungsgesetz 2003	2
2.0	Elektronische Übermittlung von Rechnungen	2
2.1	Zustimmung des Empfängers	3
2.2	Elektronische Übermittlung durch E-Mail	3
2.3	EDI - Verfahren	3
2.4	Telefax-Rechnung	4
2.5	Dokumentation	4
3.0	Die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen	4
3.1	Aufbewahrungspflicht	5
3.2	Aufbewahrungsfrist	5
3.3	Grundsätze der ordnungsgemäßen Aufbewahrung	5
3.4	Aufbewahrungsort	6
3.4.1	Im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer	6
3.4.2	Nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiet ansässige Unternehmer	6
3.4.3	Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer	7
4.0	Fazit	7

1.0 Die elektronische Rechnung und die Gesetzgebung zur Umsatzsteuer

Auf der Grundlage der Europäischen „Rechnungsrichtlinie“ 2001/115/EG (1.1) ist die elektronische Rechnung durch das Steueränderungsgesetz 2003 in das deutsche Umsatzsteuerrecht integriert worden (1.2).

1.1 Die Europäische Rechnungsrichtlinie

Die Rechnungsrichtlinie gestattet jedem Unternehmen die elektronisch übermittelte Rechnungsstellung, sofern die Echtheit des Originals und die Vollständigkeit des Inhalts der Rechnung gewährleistet sind und sofern der Empfänger zustimmt. Dazu sieht die Richtlinie grundsätzlich die Möglichkeiten einer elektronischen Signatur oder des Datenaustauschs mittels EDI vor. Den EU-Mitgliedstaaten steht es frei, weniger sichere Methoden zur Gewährleistung der Authentizität und Vollständigkeit der Daten zuzulassen. Ort und Art der Aufbewahrung von Rechnungen können frei gewählt werden, auch die elektronische Aufbewahrung ist zulässig.

1.2 Steueränderungsgesetz 2003

Die Mitgliedstaaten mussten die Richtlinie vor dem 1. Januar 2004 in innerstaatliches Recht umsetzen. In Deutschland wurden die Vorgaben der Rechnungsrichtlinie durch Art. 5 und 6 des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften¹ in nationales Recht umgesetzt. Die Änderungen sind am 1. Januar 2004 in Kraft getreten. Hiernach sind die Rechnungen auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Wege zu übermitteln, § 14 Abs. 1, Satz 2 UStG. Bei elektronischer Übermittlung sind nach § 14 Abs. 3 UStG die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts zu gewährleisten. Diese Regelungen zur elektronischen Rechnung hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 29. Januar 2004 erläutert.²

2.0 Elektronische Übermittlung von Rechnungen

Für die elektronische Übermittlung von Rechnungen ist die Zustimmung des Empfängers notwendig (2.1). Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts soll durch die qualifizierte elektronische Signatur erreicht werden (2.2). Sonderfälle sind das EDI-Verfahren (2.3) und die Telefax-Rechnung (2.4). Die Dokumentation des Verfahrens hat für die Finanzverwaltung eine besondere Bedeutung, da dies die Grundlage für die Prüfung ist (2.5).

¹ Steueränderungsgesetz 2003, BStBl S. 2645.

² www.bundesfinanzministerium.de/service

2.1 Zustimmung des Empfängers

Für die elektronische Übermittlung von Rechnungen ist nach § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG die Zustimmung des Empfängers nötig. Diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form. Zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger muss lediglich Einvernehmen darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. So kann die Zustimmung in Form einer Rahmenerklärung und nachträglich erklärt werden. Es genügt auch, dass die Beteiligten die elektronische Übermittlung von Rechnungen tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.³

2.2 Elektronische Übermittlung durch E-Mail

Bei Übermittlung der Rechnung per E-Mail ist entsprechend § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung entsprechend dem Signaturgesetz erforderlich, um die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten zu gewährleisten.⁴ Wird in einem qualifizierten Zertifikat auf Verlangen des Zertifikatsinhabers nach § 5 Abs. 3 SigG anstelle seines Namens ein Pseudonym aufgeführt, so hat das Finanzamt gemäß § 14 Abs. 2 SigG einen Anspruch auf Auskunft gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter, soweit dies zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist.⁵ Das Signieren kann durch den Rechnungsaussteller auch in einem automatisierten Massenverfahren erfolgen.⁶ Es ist auch zulässig, mehrere Rechnungen in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer qualifizierten elektronischen Signatur an den Empfänger zu übermitteln.⁷

2.3 EDI - Verfahren

Voraussetzung für die Anerkennung der im EDI-Verfahren nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches⁸ besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.⁹ Für mehrere getrennte Lieferungen von Gegenständen oder mehrere Dienstleistungen kann periodisch eine zusammenfassende Rechnung erstellt werden. Diese

³ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 10.

⁴ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 24.

⁵ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 17.

⁶ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 18.

⁷ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 19.

⁸ ABl. EG Nr. L 338 S. 98

⁹ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 20.

Rechnung muss für die einzelnen Umsätze eines Übertragungszeitraums die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge jeweils in einer Summe zusammenfassen.¹⁰ Diese zusammenfassende Rechnung ist in Papierform oder in elektronischer Form, die mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, dem Finanzamt einzureichen.¹¹

2.4 Telefax-Rechnung

Die Übermittlung von Rechnungen per Telefax ist im UStG nicht ausdrücklich geregelt. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29. Januar 2004 gilt die Telefax-Rechnung als zulässige elektronische Übermittlung. Der Rechnungsaussteller muss einen Ausdruck in Papierform und der Rechnungsempfänger muss die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahren.¹²

2.5 Dokumentation

Aufbau und Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen nach § 145 AO für das Finanzamt innerhalb angemessener Frist nachprüfbar sein. Deshalb ist eine Dokumentation erforderlich, die den GoBS und den GDPdU entspricht.¹³ Fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage der Rechnung auf, so ist nach den Grundsätzen der GDPdU nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegt. Der Unternehmer muss jedoch auf Anforderung nachweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG erfüllt.¹⁴

3.0 Die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen

Absender und Empfänger der Rechnung sind zur Aufbewahrung verpflichtet (3.1). Die Dokumente müssen während der Aufbewahrungsfrist (3.2) nach den Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit (3.3) an einem gesetzlich zulässigen Aufbewahrungsort aufbewahrt werden (3.4).

¹⁰ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 21.

¹¹ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 24.

¹² BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 23.

¹³ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 12.

¹⁴ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 13.

3.1 Aufbewahrungspflicht

Gemäß § 14b Abs. 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, Rechnungen aufzubewahren. Er muss ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, aufbewahren und alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat.¹⁵ Bei elektronisch übermittelten Rechnungen hat der Unternehmer neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur), selbst wenn nach anderen Vorschriften die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist.¹⁶

3.2 Aufbewahrungsfrist

Die Aufbewahrungsfrist beträgt zehn Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO).¹⁷

3.3 Grundsätze der ordnungsgemäßen Aufbewahrung

Für die Archivierung und Prüfbarkeit von Rechnungen sind die Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere §§ 146, 147, 200 AO) sowie die „Grundsätze DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS –, (Anlage zum BMF - Schreiben vom 7. November 1995 – BStBl I S. 738) und das BMF – Schreiben vom 16. Juli 2001 über die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) zu beachten.¹⁸ Damit können die Rechnungen unter bestimmten Voraussetzungen auf Datenträgern (z.B. Magnetband, Diskette, CD-ROM) aufbewahrt werden (vgl. § 147 Abs. 2 AO). Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig.¹⁹ Nach dem Scannen können die Originale der Rechnungen grundsätzlich vernichtet werden (vgl. Abschnitt 255 Abs. 2 UStR).²⁰ Originäre elektronische Rechnungen, wie die E-Mail-Rechnung, müssen nach den Anforderungen der GDPdU von den Finanzbehörden maschinell, wie durch Suchkriterien, auswertbar sein.

¹⁵ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 67.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 70.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 68.

¹⁸ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 76.

¹⁹ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 71.

²⁰ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 72.

3.4 Aufbewahrungsort

Der Aufbewahrungsort ist unterschiedlich geregelt: für Unternehmer, die im Inland ansässig sind (3.4.1), die nicht im Inland ansässig sind (3.4.2) und die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind (3.4.3).

3.4.1 Im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer

Dies ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat (§ 14b Abs. 3 UStG). Solche Unternehmer sind verpflichtet, die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete (Freihäfen) aufzubewahren (§ 14b Abs. 2 Satz 1 UStG). Bei elektronisch aufbewahrten Rechnung (dabei muss es sich nicht um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln) ist das Gebiet der Aufbewahrung weiter gezogen. Die Rechnungen können auch im Gemeinschaftsgebiet, dem Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufbewahrt werden. In diesem Falle muss eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung durch das Finanzamt gewährleistet sein. Bewahrt der Unternehmer elektronische Rechnung nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete (Freihäfen) auf, hat er dem für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamt den Aufbewahrungsort unaufgefordert und schriftlich mitzuteilen.²¹

3.4.2 Nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiet ansässige Unternehmer

Dieser Unternehmer hat die Rechnungen im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (Freihäfen), im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufzubewahren. Er ist verpflichtet, dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger unverzüglich zur Verfügung zu stellen. Kommt der Unternehmer dieser Verpflichtung nicht oder nicht rechtzeitig nach, kann das Finanzamt verlangen, dass er die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete aufbewahrt.²²

²¹ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 74.

²² BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 75.

3.4.3 Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

Ist dieser Unternehmer nach den Bestimmungen des Staates, in der er ansässig ist, verpflichtet, die Rechnungen im Staat der Ansässigkeit aufzubewahren, ist es ausreichend, wenn dieser Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet Ablichtungen der aufzubewahrenden Rechnungen aufbewahrt.²³

4.0 Fazit

Elektronische Rechnungen werden nur auf Grund anspruchsvoller Sicherheitstechniken umsatzsteuerlich akzeptiert. Entweder muss eine elektronische Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sein oder im EDI-Verfahren ausgetauscht werden. Die zehnjährige Archivierungsphase muss nach den Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit erfolgen.

²³ BMF-Schreiben vom 29.01.04, Randziffer 75 letzter Satz.