

ELECTRONIC COMMERCE UND RECHT

8



Peter Eller

Elektronische Rechnungsstellung und digitale Betriebsprüfung

ESV

ERICH SCHMIDT VERLAG

ESV

ELECTRONIC COMMERCE UND RECHT

Band 8

Elektronische Rechnungsstellung und digitale Betriebsprüfung

von

Peter Eller

Rechtsanwalt und Fachanwalt
für Steuerrecht

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 11408 5

Ebenso erschienen als gedrucktes Werk, 1. Auflage 2003
ISBN (Printausgabe) 3 503 07408 2
ISBN (E-Book) 978 3 503 11408 5

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses E-Books
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Vorwort

Bis zum 1. 1. 2002 bildete die Bundesrepublik im Hinblick auf die Anerkennung von elektronischen Rechnungen das Schlusslicht der Entwicklungen in der EU und im Vergleich zu den USA. Nunmehr lässt § 14 Abs. 4 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der seit 27. 7. 2002 geltenden Fassung unkörperliche Rechnungen zum Vorsteuerabzug zu, sofern sie mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sind.

Einer der Hauptgründe, warum sich diese rationelle Art der Rechnungsstellung noch nicht durchgesetzt hat, ist damit zwar beseitigt. Dennoch zögert die Wirtschaft: Die Frage ist, wie die hohen Sicherheitsanforderungen bei der qualifizierten Signierung rechtssicher in die Routinen der betrieblichen Rechnungserstellung umgesetzt werden können. Dieses Werk informiert Unternehmen und deren Berater, unter welchen Voraussetzungen Systeme, die unter anderem auf der Smart-Card-Technik mit PIN-Eingabe basieren, für die Massenverarbeitung tauglich sind und wie die rechtlichen Anforderungen dabei erfüllt werden können.

Bei den Rechtsfragen rückt das Steuerrecht eindeutig in den Vordergrund. Gleichzeitig mit der Zulassung elektronischer Rechnungen hat der Gesetzgeber in die Abgabenordnung neuartige und weitreichende Pflichten eingefügt, wie elektronische steuerrelevante Unterlagen im Hinblick auf die erweiterte Außenprüfung zu behandeln sind. Die neuen Befugnisse der Prüfer erfassen nicht nur elektronische Rechnungen, so dass es gerechtfertigt erscheint, in dieser Untersuchung umfassend auch auf die Problematik der nun möglichen „digitalen“ Betriebsprüfung einzugehen. In welchem Umfang können die Prüfer die Prüf- und Auswertungsfunktionen der betrieblichen Datenverarbeitung für ihre Aufgaben nutzen?

Die Finanzverwaltung hat mit den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Daten (GDPdU) hierzu einen umfangreichen Anforderungs- und Befugniskatalog aufgestellt. Es gilt hier kritisch zu hinterfragen, ob die GDPdU nicht teilweise den Boden der Abgabenordnung und wie auch der verfassungsrechtlichen Vorgaben verlassen. An kritischen Stimmen hat es nicht gefehlt: Die Steuerverwaltung habe sich ein Übermaß an neuartigen Auswertungsmöglichkeiten und Eingriffen in die

Systeme der Steuerpflichtigen gesichert, die weit über den berechtigten Zweck – Überprüfung von elektronischen Dokumenten im selben Umfang wie er bisher bei Papierdokumenten möglich war – hinausgingen. Allerdings sind bereits tragfähige Vorschläge entwickelt worden, wie die Unternehmen mit intelligenten Hard- und Softwarelösungen ihre berechtigten Interessen wahren können. Im Regelfall muss auch kein im Hinblick auf die GDPdU perfektioniertes Archivierungsprogramm angeschafft werden, wobei eine auf Mittelbetriebe zugeschnittene Checkliste den Entscheidungsprozess unterstützt.

Abschließend werden zivilrechtliche Aspekte der seit 1. 8. 2001 in BGB und ZPO anerkannten elektronischen Formen beleuchtet sowie die Frage, wie die elektronische Abrechnung in den Kundenbeziehungen verankert werden kann.

Gefestigte Rechtsprechung kann für den gesamten Bereich kaum herangezogen werden, die Fachautoren betreten in vielfacher Hinsicht rechtliches Neuland. Bei der Auseinandersetzung mit den bisherigen Veröffentlichungen habe ich mich vom Grundsatz „in dubio pro libertate“ leiten lassen, so dass zu befürchten steht, dass Finanzverwaltung und Gerichte diese Sichtweise nicht immer teilen werden. Für Anregungen und Kritik bin ich daher sehr dankbar. Den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern meiner Kanzlei möchte ich an dieser Stelle für die unermüdliche Zuarbeit herzlich danken.

München, im Mai 2003

Peter Eller

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randziffer
Vorwort	5	
Inhaltsverzeichnis.....	7	
A. Einführung	13	1– 30
I. Grundlagen der elektronischen Rechnungsstellung .	13	1– 14
1. Definition	13	1
2. Beispiele signierter elektronischer Rechnungen .	13	2– 4
a) Einfache elektronische Signaturen	13	2
b) Fortgeschrittene elektronische Signaturen ...	14	3
c) Qualifizierte elektronische Signaturen	14	4
3. Vorüberlegungen bei der Einführung von E-Invoicing-Systemen	14	5– 7
4. Das Signaturgesetz.....	16	8– 9
a) Der Regelungsbereich des Signaturgesetzes .	16	8
b) Das Instrumentarium des Signaturgesetzes ..	17	9
5. Mindestanforderungen sowie Vor- und Nachteile der Systeme	17	10– 14
a) Steuerliche Anerkennung	17	10
b) Interoperabilität.....	18	11
c) Korrespondierende Zahlungssysteme (EBPP)	19	12
d) Rationalisierungseffekte durch elektronische Abrechnung	19	13
e) Alternative zu EDI	20	14
II. EG-rechtliche Vorgaben.....	21	15– 19
1. Stand der Harmonisierung	21	15
2. Richtlinien im Umsatzsteuerrecht	21	16
3. Die E-Commerce-Richtlinie	22	17
4. Signatur-Richtlinie.....	23	18
5. Umsetzung in Deutschland	24	19

	Seite	Randziffer
III. Das Signaturgesetz	25	20– 30
1. Ziele des Gesetzgebers	25	20
2. Vorprogrammierte Konflikte mit dem EG-Recht	25	21
3. Die Signaturklassen im Einzelnen	26	22– 30
a) Die elektronische Signatur	26	22
b) Die fortgeschrittene elektronische Signatur . .	27	23– 24
c) Die qualifizierte elektronische Signatur	28	25– 29
d) Die „akkreditierte“ qualifizierte elektronische Signatur	33	30
B. Originär elektronische Unterlagen in der Buchführung	35	31– 73
I. Paradigmenwechsel bei der Verarbeitung und Dokumentation von Daten	35	31– 59
1. Verfassungsrechtlicher Fokus: Vollzugsdefizite in der Steuererhebung	35	31– 33
2. Ineffiziente Außenprüfung ohne DV-Unterstützung	37	34
3. Nutzung des originären Informationsumfanges. .	38	35– 37
4. Maßgebliche Verwaltungsanweisungen	41	38– 39
a) GoBS – Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme	41	38
b) GDPdU – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Daten	41	39
5. Die Kriterien originär elektronische Unterlagen und maschinelle Auswertbarkeit	42	40– 59
a) Problemaufriss	42	40
b) Die Abgrenzung der Finanzverwaltung	43	41– 46
aa) Die GDPdU	43	41– 43
bb) Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung	45	44– 46
c) Maßgeblichkeit des Gesetzeszweckes	47	47
d) Mithilfe von Datenverarbeitungssystemen erstellte Unterlagen.	47	48– 51
e) Praxisbeispiele	50	52– 54

	Seite	Randziffer
f) Die Problemerkuterung in der Literatur	51	55– 57
6. Konsequenzen für die betrieblichen Abläufe.	54	58– 59
II. Verwertbarkeit der Daten.	55	60– 68
1. Kriterien im Hinblick auf die Außenprüfung.	55	60– 62
2. Sicherung der Pflicht, Auswertungen zu ermöglichen	57	63
3. Prüfbarkeit originär elektronischer Unterlagen	57	64– 65
4. Prüfbarkeit der sonstigen Unterlagen.	58	66– 68
III. Archivierungssicherheit	60	69– 71
1. Aufbewahrungsfristen gem. § 147 Abs. 1 AO.	60	69
2. Sicherheitsaspekte	60	70– 71
IV. Externe Dienstleister	61	72– 73
1. Allgemeine Anforderungen	61	72
2. Bereiche der Auslagerung	62	73
C. Vorsteuerabzug aus elektronischen Rechnungen	65	74– 97
I. Die Entstehungsgeschichte des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG.	65	74– 75
II. Die Voraussetzungen im Einzelnen.	67	76– 85
1. Allgemeine Rechnungsformalien.	67	76
2. Anforderungen an die Signatur	68	77
3. Pflichten des Rechnungsempfängers nach der GDPdU.	68	78– 81
a) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.	68	79
b) Prüfpflichten	69	80
c) Dokumentationspflicht	69	81
d) Pflichten bei der Weiterverarbeitung im System	69	81
4. Ablauf einer elektronischen Rechnungsstellung in der Praxis	70	82– 85

	Seite	Randziffer
III. Praxisfragen	74	86– 94
1. Stellvertretung und Auslagerung bei der Rechnungssignierung	74	86– 89
2. Massen- und Sammelrechnungen	76	90– 93
a) Massenrechnungen	76	91
b) Sammelrechnungen	77	92
c) Zeitstempel, Kryptoboxen und ELSTER	77	93
3. Internationaler Geschäftsverkehr	78	94
IV. Entwicklung des EG-Rechts und dessen Umsetzung	79	95– 97
1. Weiterer Umsetzungsbedarf nach der Rechnungsrichtlinie	79	95– 96
2. Tendenzen im EG-Umsatzsteuerrecht	80	97
D. Die digitale Betriebsprüfung	81	98–134
I. Die neuen Befugnisse der Prüfer	81	98–121
1. Gesetzliche Grundlagen	81	98
2. Die Reichweite der GDPdU	81	99–100
3. Der Umfang der Befugnisse	83	101–109
a) Der Rahmen der Außenprüfung	83	101
b) Welche Daten sind betroffen?	83	102–106
c) Betroffene DV-Systeme	86	107–108
d) Betroffene Steuerjahre	88	109
4. Die einzelnen Zugriffsarten	88	110–118
a) Überblick	88	110
b) Der unmittelbare Zugriff	89	111–113
c) Der mittelbare Zugriff	91	114–115
d) Der Zugriff auf Datenträger	92	116–118
5. Das Auswahlermessen bezüglich der Zugriffsart	95	119–120
6. Der Ort des Zugriffs	96	121
II. Die Pflichten der Betroffenen	96	122–130
1. Grundsätze und Überblick	96	122–123

	Seite	Randziffer
2. Beim unmittelbaren Zugriff	98	124–125
a) Primärpflichten	98	124
b) Sekundärpflichten	98	125
3. Beim mittelbaren Zugriff	99	126
4. Beim Zugriff auf Datenträger	99	127
5. Die Grenzen der Pflichten	100	128–129
a) Auswahlermessen	100	128
b) Selbstinitiierte Eingriffshierarchie	101	129
6. Rückwirkungsproblematik	101	130
III. Abwehrmaßnahmen	102	131–134
1. Ausgangserwägungen	102	131
2. Infrastruktur der Daten	102	132
3. Programmanforderungen und Kompatibilität	103	133
4. Einsatz von Rechtsmitteln	104	134
E. Die zivilrechtliche Anerkennung	105	135–146
I. Die neuen Formvorschriften des BGB	105	135–140
1. Zivilrechtliche Aspekte der elektronischen Abrechnung	105	135–136
2. Rechtsgrundlage und Anwendungsfälle von elektronischer Form und Textform	106	137
3. Elektronischer Vertrag	107	138
4. Die gewillkürte elektronische Form	108	139
5. Die Textform	109	140
II. Beweismittel im Prozess	109	141–143
1. Anerkannte elektronische Dokumente	109	141
2. Szenarien gerichtlicher Bewertung	110	142–143
III. Zivilrechtliche Aspekte des E-Invoicing	111	144–146
1. Implementierung in Vertragsbeziehungen	111	144
2. Haftungsfragen	112	145–146
a) Haftung des Zertifizierers	112	145
b) Haftung des Ausstellers der elektronischen Rechnung	112	146

	Seite	Randziffer
Anhänge		
Anhang 1	Abgabenordnung (Auszug)	117
Anhang 2	Ckeckliste für die digitale Betriebsprüfung . .	123
Anhang 3	Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung . . .	127
Anhang 4	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) (mit Anlage) .	141
Anhang 5	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) . .	165
Anhang 6	Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz – SigG).	173
Anhang 7	Umsatzsteuergesetz (UStG) – Auszug	195
Anhang 8	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) – Auszug	201
Literaturverzeichnis		203
Internetzeichnis		207
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen		209
Stichwortverzeichnis		211

A. Einführung

I. Grundlagen der elektronischen Rechnungsstellung

1. Definition

E-Invoicing, auch die elektronische Rechnungsstellung genannt, ist die papierlose Rechnungsstellung auf elektronischem Wege. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die enthaltenen Daten vom Empfänger maschinell weiter verarbeitet werden können.¹ E-Invoicing setzt nur voraus, dass es sich um auf elektronischem Wege übermittelte Dateien handelt. Damit ist zunächst der ganze Reigen von übermittelbaren elektronischen Dokumenten für Anwendungen eröffnet. Im Hinblick auf die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen ist das Augenmerk auf die Signierung des jeweiligen elektronischen Dokumentes zu richten. Je nach Formstrenge der Signierung knüpfen sich unterschiedliche Rechtsfolgen daran.²

2. Beispiele signierter elektronischer Rechnungen

a) Einfache elektronische Signaturen

Die einfachste Form einer elektronischen Rechnung ist ein E-Mail im Klartext, das alle erforderlichen Positionen einer ordnungsgemäßen Rechnungsstellung aufweist und das als Signatur den Namen meist einer natürlichen Person, die für den Rechnungsaussteller handelt, ausweist.³ Manche E-Mail-Programme verfügen darüber hinaus über Signaturen und einfache Verschlüsselungssysteme. In die gleiche Kategorie von einfachen elektronischen Signaturen fallen auch elektronische Rechnungsstellungen im

¹ Traditionelle Rechnungen müssen keine rechtsverbindliche Unterschrift aufweisen. Es genügt – auch für umsatzsteuerliche Zwecke –, dass der Rechnungsaussteller genau bezeichnet wird und die Rechnung beim Empfänger (ggf. als Fax-, Teletext-, oder Telex-Ausdruck) in Papierform vorliegt. Im Einzelnen dazu ein wenig bekanntes BMF-Schreiben vom 25. 5. 1992, BStBl. I 92, 376 f. und Abschnitt C. I.

² Hierzu genauer Rz. 10 und 77 sowie E.

³ Der Name kann entweder im Klartext oder als eingescannte Unterschrift erscheinen.

Rahmen von EDI (Electronic Data Interchange) und von Software für Warenwirtschaft oder für Unternehmen-Ressourcenplanung.⁴

b) Fortgeschrittene elektronische Signaturen

- 3 Bei E-Mails, die anhand eines Verschlüsselungsprogramms mit Public-Key-Struktur (asymmetrische Kryptografie) signiert sind, spricht man von Dokumenten, die fortgeschritten elektronisch signiert sind. Bekanntestes Beispiel einer derartigen Software mit hoher Sicherheitsstufe ist PGP (Pretty Good Privacy).⁵

c) Qualifizierte elektronische Signaturen

- 4 Umsatzsteuerliche Anerkennung genießen allerdings nur Signaturen der höchsten Sicherheitsstufe, die sog. qualifizierten elektronischen Signaturen. In dieser Hinsicht müssen Rechnungen, die auf beliebigen Wegen elektronisch übermittelt werden können, also mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sein. Wegen der höheren Beweiskraft im Prozess – Näheres dazu unter Abschnitt E – empfiehlt es sich, sich für die Software eines akkreditierten Zertifizierungsdienste-Anbieters zu entscheiden.

3. Vorüberlegungen bei der Einführung von E-Invoicing-Systemen

- 5 Meist wird ein elektronisches Abrechnungssystem im Rahmen eines ERP-Systems implementiert. Die isolierte Einführung eines solchen Systems dürfte seltener vorkommen und vernachlässigt die Rationalisierungspotentiale, die die vollständig elektronische Vertragsanbahnung und -abwicklung birgt. Dokumente im Rahmen der Vertragsvorbereitung wie Angebotserstellung und Auftragsbestätigung werden dann ebenfalls automatisiert weiterverarbeitet. Diese Dokumente unterfallen dem vorliegend untersuchten Themenkreis allerdings nur insoweit, als sie steuerliche Relevanz aufweisen, etwa für Zwecke der Bilanzierung. Dies wird jedoch nur ausnahmsweise der Fall sein.

⁴ Enterprise resource planning (ERP) wie SAP 3/R.

⁵ Obwohl Public-Key-Strukturen einen hohen Sicherheitsstandard gewährleisten, konnte sich die Europäische Kommission mit ihrer Forderung nicht durchsetzen, den Vorsteuerabzug aus Dokumenten mit fortgeschrittener elektronischer Signatur EU-weit anzuerkennen.

Demgegenüber nimmt die elektronische Rechnung in rechtlicher und steuerlicher Hinsicht eine zentrale Rolle ein, weil sie stets eine ertrag- und umsatzsteuerliche Bedeutung aufweist. Die Rechnung löst bilanzielle, umsatzsteuerliche sowie in manchen Fällen zivilrechtliche Wirkungen aus (dazu Rz. 135 bis 140). Insbesondere geht der Rechnungsbetrag in die betriebliche Finanzbuchhaltung ein.

Vor der Einführung der elektronische Rechnungsstellung in einem Betrieb – innerhalb oder außerhalb des Rahmen einer Unternehmenssoftware – stellen sich jedoch eine Fülle meist grundsätzlicher Fragen, wie die gesetzlichen Anforderungen umgesetzt werden können. Schnelle, rechtssichere und praxiserichte Antworten zu finden ist für die Betriebsinhaber und ihre Berater fast unmöglich. Einerseits steckt dieses Teilrechtsgebiet noch in den Kinderschuhen. Andererseits sind die Vorstellungen der Finanzverwaltung – konkretisiert in den Grundsätzen zum Datenzugriff und der Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU im Anhang 4 abgedruckt) – in der Praxis vor allem für Kleinbetriebe mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand nicht durchführbar.⁶ Anbieter von Archivierungssoftware schüren mit ausufernden Checklisten Ängste, dass die betriebliche Datensicherung nicht dem GDPdU-Standard entspricht und tragen nicht dazu bei, die neuen Anforderungen auf ein vernünftiges Maß zu beschränken.⁷ Schließlich sind Fragen der Abgabenordnung (Buchführungs- und Prüfungspflichten) und des Umsatzsteuerrechtes in Bezug auf die elektronische Rechnungsstellung eng verzahnt, so dass sich daraus zusätzliche Schwierigkeiten ergeben.

Deshalb ist man von offizieller Seite bemüht, den entstandenen Unsicherheiten zu begegnen und hat im Internet unter www.elektronische-abrechnung.de ein Informationsforum zu Fragen der neuen Abrechnungs-

⁶ Dies räumen intern auch Vertreter aus der Ministerialbürokratie ein.

⁷ Immer wieder wird beispielsweise behauptet, dass die GDPdU eine reversionssichere Archivierung verlangen. Das ist irreführend, da die Daten laut GDPdU nur prüfbar und ggfs. auswertbar vorgehalten werden müssen, wobei die technische Umsetzung nicht vorgeschrieben ist. Es kann sich also um ein beliebiges System handeln, das lediglich die GDPdU-Anforderungen erfüllen muss. So zutreffend Kampffmeyer/Zöller. Die GDPdU und ihre Anforderungen zur elektronischen Archivierung, www.zoeller.de, S. 10 (pdf-Dokument), im Übrigen eine erfreulich objektive und fundierte Erläuterung der Problematik.

form gegründet.⁸ Darüber hinaus wird eine Fragen- und Antwortliste veröffentlicht, die die Meinung der Ministerial-Experten zum Komplex digitale Betriebsprüfung wiedergibt.⁹ Zu dieser eher ungewöhnlichen Offenheit sieht sich das Ministerium wohl nicht zuletzt deshalb veranlasst, weil der Gesetzgeber bislang die Vorgaben aus Brüssel, rationellere elektronische Abläufe nach Kräften zu unterstützen, kaum beachtet hat. Die gesetzlichen Vorschriften in diesem Bereich sind von extremem Sicherheitsdenken – auch in Bezug auf die Kontrollreichweite der Finanzbehörden – beherrscht, so dass sie die Innovationsfreudigkeit der Betriebe eher hemmen als fördern.¹⁰ Zu beachten ist ferner, dass die Auskünfte des Frage- und Antwortkataloges nicht rechtsverbindlich sind, weder für die ausübenden Prüfer noch für die Steuerpflichtigen. Sie werden durch die Antworten nur grob orientiert und dürfen keinesfalls auf die mitgeteilten Auslegungen vertrauen.

4. Das Signaturgesetz

a) Der Regelungsbereich des Signaturgesetzes

- 8 Das Signaturgesetz¹¹ ordnet an, welche Sicherheitsanforderungen die einzelnen Kategorien der elektronischen Signaturen erfüllen müssen. Das

⁸ Nach anfangs reger Beteiligung ist – wohl mangels schlüssiger Antworten – ist die Diskussion bald wieder erlahmt. Die Beiträge umreißen aber gut die Praxisprobleme, die bei der Einführung von E-Invoicing berücksichtigt werden sollten.

⁹ www.bundesfinanzministerium.de/Anlage13726/Frage-und-Antwortkatalog.pdf, StUB 2002, 762 ff. (als Anhang 3 abgedruckt).

¹⁰ Österreich hat bewiesen, dass ein sicherer elektronischer Dokumentenaustausch auch ohne Hochsicherheitsapparat möglich ist. Seit 1990 wurden 7,6 Mio. Zustellungen an Gerichte und Rechtsanwaltschaft im Wege des elektronischen Rechtsverkehrs bewerkstelligt mit enormen Kosteneinsparungen und nur durch Zugangskennung und Passwort geschützt (MMR 12/2002 XIV). Dem gegenüber ist das deutsche Signaturmodell-Projekt noch nicht über Pilotversuche am BGH und am FG Hamburg hinausgekommen. Näheres dazu Bacher in Kleine-Cosack/Eller, Elektronischer Rechtsverkehr; Schönfeld, Klageeinreichung in elektronischer Form, DB 2002, 1629; Brütting, Elektronischer Rechtsverkehr – nicht länger eine Vision, DSWR 2002, 73; Viehhues/Scherf, Elektronischer Rechtsverkehr – eine Herausforderung für Justiz und Anwaltschaft, MMR 2001, 596

¹¹ Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 16. 5. 2001, in Kraft seit 22. 5. 2001 (als Anhang 6 abgedruckt).

Signaturgesetz wird ergänzt durch die Signaturverordnung, in denen die Verfahrensabläufe und technischen Standards festgeschrieben sind. Der deutsche Gesetzgeber hat sich relativ früh mit der Kodifizierung des Signaturrechts befasst und hat bereits 1997 – noch vor dem Erlass einer geplanten EU-Richtlinie – ein gleichnamiges Gesetz zur digitalen Signatur verabschiedet. Nach dem Erlass der EG-Signaturrichtlinie vom 13.12.1999¹² musste dieses Gesetz, ebenso wie steuerliche Folgeregelungen, angepasst werden.

Im Signaturgesetz sind nur die Rahmenbedingungen der elektronischen Signaturen festgeschrieben. Inwieweit elektronische Signaturen zulässig sind und welche Rechtswirkungen sie erzeugen, beurteilt sich demgegenüber nach Gesetzen, die Formvorschriften enthalten, etwa das BGB oder das Umsatzsteuergesetz.

b) Das Instrumentarium des Signaturgesetzes

Das revidierte Signaturgesetz umfasst vier Kategorien von elektronischen Signaturen:¹³

- die elektronische Signatur (§ 2 Nr. 1 SigG)
- die fortgeschrittene elektronische Signatur (§ 2 Nr. 2 SigG)
- die qualifizierte elektronische Signatur (§ 2 Nr. 3 SigG)
- die qualifizierte elektronische Signatur eines akkreditierten Anbieters (§§ 2 Nr. 3 i. V. m. 15 SigG)

5. Mindestanforderungen sowie Vor- und Nachteile der Systeme

a) Steuerliche Anerkennung

Seit dem 27.7.2002 sind in Deutschland nur elektronische Rechnungen zum Vorsteuerabzug zugelassen, die mit qualifizierten elektronischen Signaturen eines Zertifizierungsdiensteanbieters (mit oder auch ohne Akkreditierung) versehen sind (§ 14 Abs. 4 Satz 2 UStG). Wenn also ein Unternehmen sicherstellen möchte, dass seine elektronischen Rechnungen insbesondere von gewerblichen Kunden nicht beanstandet werden, so müssen

¹² Richtlinie 1999/93/EG vom 13.12.1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen.

¹³ Dazu ausführlich unter IV.

sie dieses Kriterium erfüllen. Für den Unternehmer bedeutet dies, dass das eingesetzte System diese Signiersicherheitsstufe aufweist oder über eine Systemschnittstelle zu einer herstellerunabhängigen Signiersoftware dieser Kategorie verfügt. Etwas anderes gilt nur, wenn ausschließlich Endverbraucher beliefert werden, für die ein Vorsteuerabzug nicht in Frage kommt. Andererseits sind elektronische Eingangsrechnungen auf die gleichen Anforderungen hin zu überprüfen, bevor sie akzeptiert werden können.

b) Interoperabilität

- 11 Dass sich die elektronische Rechnungsstellung in der Wirtschaft noch nicht durchgesetzt hat, lag bis 2001 hauptsächlich daran, dass die Sicherheitsspezifikationen der Signatur-Softwarehersteller untereinander nicht stets kompatibel waren. Auf Anregung des Bundeswirtschaftsministeriums haben sich zwei Verbände mit übergreifenden Sicherheitsstandards, ISIS (Industrial Signature Interoperability Standard des Vereins T7 e. V. ArGe der Trustcenter-Betreiber) und MTT (Mail TrusT des TeleTrust e. V.) zum gemeinsamen technischen Standard ISIS/MTT V. 1.0 durchgerungen.¹⁴ Die Umsetzung steht bei den meisten Anbietern allerdings noch aus und ist vollständig nicht vor 2005 zu erwarten. Erst dann kann man mit der Signatur-Software eines beliebigen Herstellers, der einem der beiden Verbände angehört, in einer einfachen Abfrageroutine die eingehenden Rechnungen, die mit Signaturen einer der anderen verbandsangehörigen Anbieter versehen sind, entschlüsseln und die Signatur auf Authentizität überprüfen. Derzeit ist dies nur mit der Software des Rechnungserstellers möglich.¹⁵ Eine Einigung auf mögliche Interoperabilität auf europäischer Ebene steht im Übrigen noch in weiter Ferne.

¹⁴ www.T7-isis.de; hierzu auch das „Bündnis für die elektronische Signatur“.

¹⁵ Die elektronische Signatur wird sich deshalb allenfalls in Nischenbereichen durchsetzen. Man müsste bis zu 15 marktgängige Signaturprogramme auf einem Rechner installieren, um alle eingehenden Signaturen prüfen zu können. Das ist nur bei professionellen Anwendern mit zentralem Management des elektronischen Geschäftsverkehrs möglich. Die Deutsche Post Sign Trust hat die Zusammenarbeit mit dem Softwaregiganten Microsoft, von der man sich entscheidende Impulse für den Verbrauchermarkt versprach, wieder aufgekündigt und sich aus dem Geschäftsbereich (vorläufig) zurückgezogen. Derzeit

c) Korrespondierende Zahlungssysteme (EBPP)

Noch weniger Anklang als die elektronische Rechnungsstellung haben sog. EBPP-Systeme in Deutschland gefunden. EBPP bedeutet Electronic Billing Presentment and Payment und vereint Rechnungs- und Zahlungsvorgang auf elektronischen Wegen. Dies bedeutet einerseits, dass die Rechnung elektronisch übermittelt wird und diese dann mit einem im Dokument integrierten Mausklick wiederum elektronisch bezahlt werden kann. Das so initiierte Online-Zahlungssystem liefert dem Anbieter alle für den Zahlungseingang erforderlichen Daten elektronisch. Die beiden verbreiteten Standards elektronischer Zahlungssysteme, die ausreichend Sicherheit für den Schutz der Zahlungsverkehrsdaten bieten, sind OFX und GOLD.

Der Hauptgrund für die relative Bedeutungslosigkeit von EBPP-Systemen in Deutschland ist die weite Verbreitung des Lastschriftverkehrs. Die großen Telekommunikations- und Grundversorgungsdienstleister bedienen sich überwiegend und mit positiven Erfahrungen der Einzugsermächtigung. Dieser gegenüber bieten EBPP-Systeme keinerlei Vorteile, während der Nachteil der oft unsicheren Zahlungsbereitschaft des Kunden – unabhängig von seiner Zahlungsfähigkeit – nur bei EBPP zum Tragen kommt. EBPP wurde vor allem in den USA propagiert, wo einerseits Einzugszahlungssysteme in der Kreditwirtschaft unbekannt sind und andererseits die Verarbeitung des üblichen Zahlungseingangs per Scheck mit besonders hohen Kosten verbunden ist.

d) Rationalisierungseffekte durch elektronische Abrechnungen

Im Auftrag der Europäischen Kommission wurden 1999 im Rahmen eines Gutachtens die Vor- und Nachteile und insbesondere die Kosten von kör-

warten alle Anbieter ab und keiner will den ersten Schritt zu wagen. Im öffentlichen Bereich wird seit Ende 2002 mit Unterstützung der D-Trust (Tochter der Bundesdruckerei) in Bremerhaven, Passau und Ulm für ca. 20 Euro eine so genannte Bürgerkarte ausgegeben, mit der qualifiziert signiert und Verwaltungsanträge gestellt werden können. Solange aber den Verbraucher nur Kosten und keine zugkräftigen Anreize erwarten – Maßstäbe haben die Mobilfunkfirmen mit ihren teuren Zugaben gesetzt –, wird sich an der Nachfrageflaute nichts ändern.

perlichen und elektronischen Rechnungen gegenübergestellt. Die Kosten einer elektronischen Abrechnung betragen danach nur 0,28 bis 0,47 Euro pro Einheit.¹⁶

Bei der Papierrechnung betragen sie demgegenüber nach dieser Studie Euro 1,13 bis Euro 1,65, allerdings bezogen auf die durchrationalisierte Bewältigung großer Mengen.¹⁷ Nachteilig schlägt nicht nur die aufwendige Erstellung und der langsame und teure Versand zu Buche. Auch kann die Zahlung meist nicht maschinell der Rechnung zugeordnet werden.¹⁸ Außerhalb von Warenwirtschaftssystemen ist ferner eine direkte maschinelle Weiterverarbeitung meist nicht möglich. Und schließlich sind für Geschäftskunden die in der Rechnung enthaltenen Informationen nicht immer ausreichend.

e) Alternative zu EDI

- 14 Auch gegenüber EDI bietet die elektronische Rechnungsstellung erhebliche Kostenvorteile:

Die Investitionskosten sind wesentlich geringer und es fallen keine Standleitungsgebühren, wie bei EDI, an. Allerdings sind folgende Kosten auch bei E-Invoicing zu berücksichtigen:

¹⁶ „Study on the requirements imposed by the Member States for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means“ Abschließender Bericht vom 23. 8. 1999 für die 21 Generaldirektion der Europäischen Kommission, 25.

¹⁷ Die Studie bezieht sich insoweit ohne näheren Fundstellenbezug auf Thomas F. Horan, *Electronic Bill Presentment and Payment: Next Step for the E-Commerce Market*, Thomson EC Resources, *Journal of Electronic Commerce*. Die Angaben sind umstritten. Die Gesamtkosten für eine Papierrechnung (kumulierte Prozesskosten inklusive Kuvertierung, Porto und die Arbeitskosten für die manuellen Tätigkeiten) werden in vielen Fällen weit höher liegen: Die Sears GmbH veranschlagt in einer Studie vom März 2002 5,56 Euro je Rechnung und auf der anderen Seite nur ca. 60 bis 70 % Kosteneinsparung durch elektronische Rechnungsstellung.

¹⁸ Mit Programmen wie dem Kontoauszugs-Manager in der Rechnungswesensoftware der DATEV können elektronische Zahlungsverkehrsdaten der Banken zumindest halbautomatisch den offenen Posten zugeordnet werden.

- laufende Kosten der Progammanbieter
- laufende Kosten der Zertifizierer, wenn herstellerunabhängig die Signier-Software bezogen wird
- Akzeptanzkosten, die anfallen, um gegenüber dem Kunden elektronische Abrechnungssysteme etablieren zu können.

II. EG-rechtliche Vorgaben

1. Stand der Harmonisierung

Die Rechtsvereinheitlichung auf EG-Ebene ist sowohl auf dem Gebiet der Informationstechnologien als auch im Umsatzsteuerrecht weit fortgeschritten. Dies hat seinen Grund vor allem darin, dass sich die Kommission zwei ehrgeizige Ziele gesetzt hat: Der Binnenmarkt soll vor allem dadurch verwirklicht werden, dass die nationalen Umsatzsteuergesetze in wesentlichen Punkten nicht mehr vom EG-Recht abweichen dürfen. Und bis 2010 soll sich die EU zur dynamischsten und wettbewerbsfähigsten Region der Welt entwickeln, dies in erster Linie mit Hilfe der Informationstechnologie. 15

2. Richtlinien im Umsatzsteuerrecht

Die 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie ist die Magna Charta des EU-weit geltenden Umsatzsteuerrechtes. Sie ist seit 1977 in Kraft und hat seither 20 Änderungen erfahren.¹⁹ Meilensteine der Entwicklung waren 1977 die Einführung eines Mehrwertsteuer-Systems im Binnenmarkt, 1993 die Binnenmarkt-Umsatzsteuer und in den Folgejahren eine weitgehende Harmonisierung des Rechts auf Vorsteuerabzug. 16

Der deutsche Steuergesetzgeber aber auch die inländische Finanzrechtsprechung haben den fortgeschrittenen Harmonisierungsgrad im Bereich Umsatzsteuer lange Zeit sträflich unterschätzt. Auch andere EU-Staaten

¹⁹ Trotzdem wurde sie bislang kein einziges Mal amtlich neu gefasst veröffentlicht. Aus den kompliziert gefassten Änderungsvorschriften wird daher von verschiedenen Anbietern der Text der derzeit gültigen Fassung der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie (6. EG-RL) in den einzelnen nationalen Sprachen zusammengestellt und veröffentlicht. Die letzten Änderungen finden sich in den Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. 12. 2001 mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (kurz Rechnungsrichtlinie).

standen dem in nichts nach. Folge waren mehrere Verfahren, die von Steuerpflichtigen beim Europäischen Gerichtshof angestrengt wurden und zu deren Gunsten entschieden wurden.²⁰

Der deutsche Gesetzgeber nimmt mittlerweile die EG-Vorgaben im Umsatzsteuerrecht ernster²¹ und versucht Änderungen, die aufgrund von neuen Richtlinien notwendig werden, innerhalb der Fristen in das nationale Umsatzsteuerrecht umzusetzen.²² Trotzdem ist bei vielen Passagen des deutschen Umsatzsteuer-Gesetzes fraglich, ob hier zwingendes EG-Recht bereits konsequent eingearbeitet ist.²³

In weiten Bereichen des Umsatzsteuerrechtes der Nationalstaaten kann von Vereinheitlichung jedoch noch überhaupt keine Rede sein. Hauptbeispiele sind die Steuersätze und die vollkommene Gleichstellung von Binnen- und Binnenmarktumsatz.²⁴ Bezeichnend für die Unüberwindbarkeit

²⁰ Beispiele: Bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern, die ohne Vorsteuerabzug angeschafft wurden, darf keine Umsatzsteuer erhoben werden; Der Vorsteuerabzug bleibt bei letztlich gescheiterter wirtschaftlicher Betätigung erhalten; und aus jüngster Zeit die umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung von Solisten und Musikgruppen aus dem Ausland („Die drei Tenöre“ – Rs C-144/00).

²¹ Ausnahme: der nationale Alleingang der Bundesrepublik, nur 50 % der Vorsteuer auf Anschaffungs- und Betriebskosten bei gemischt genutzten betrieblichen Fahrzeugen zum Abzug zuzulassen – trotz des Stillstandsklausel in Art. 17 Abs. 6 2. Unterabs. 6. EG-RL in bezug auf den Vorsteuerabzug (Vorlage des BFH, nach negativer Stellungnahme des Generalstaatsanwalts zu § 15 Abs. 1 b UStG vom EuGH noch nicht entschieden).

²² Beispiel ist im Hinblick auf die Umsetzungsfrist der Rechnungsrichtlinie (31. 12. 2003) die Zulassung auch der qualifizierten elektronischen Signatur (ohne Anbieter-Akkreditierung) in § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG (Artikel 10 des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. 7. 2002).

²³ Beispiel ist die derzeit vom BFH dem EuGH vorgelegte Frage, ob das Recht zur Ausübung des Vorsteuerabzuges auch (rückwirkend) für das Jahr geltend werden kann, in dem geleistet wurde, auch wenn die Rechnung über diese Leistung erst im Folgejahr beim Leistungsempfänger eingegangen ist (Beschluss vom 21. 3. 2002 – V R 33/01, StuB mit Anmerkung Hubert).

²⁴ Bei dem 1993 eingeführten System handelt es sich um einen äußerst komplizierten Kompromiss, der eigentlich nur für eine Übergangszeit in Kraft bleiben sollte. Wie so oft, blieb es jedoch bis auf weiteres bei dieser Regelung.