

E-Invoicing

Folgen des geplanten Entfalls der Sammelrechnung bei der elektronischen Rechnungsübertragung

30. Juli 2008

Mit dem Regierungsentwurf zum Steuerbürokratieabbaugesetz ist vorgesehen, die Forderung nach einer zusammenfassenden Rechnung beim Einsatz von EDI-Verfahren zum Rechnungsaustausch abzuschaffen. Im Folgenden soll auf die Konsequenzen bei der Gestaltung solcher Verfahren eingegangen werden.

Ausgangssituation

§ 14 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes erlaubt die elektronische Übermittlung von Rechnungen zwischen zwei Geschäftspartnern unter der Voraussetzung, dass die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) sichergestellt sind. Hierzu stellt das Umsatzsteuergesetz zwei Alternativen zur Auswahl: Die Verwendung qualifizierter elektronischer Signaturen oder die Verwendung von EDI-Verfahren. Im letzteren Fall ist neben der Vereinbarung von Maßnahmen zur Sicherstellung der Authentizität und Integrität die Übermittlung einer zusammenfassenden Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder in elektronischer Form mit einer qualifizierten elektronischen Signatur erforderlich.

Im Zuge des Bürokratieabbaus sieht der Referentenentwurf zum Steuerbürokratieabbaugesetz vor, die Forderung nach einer solchen Sammelrechnung entfallen zu lassen. Die Anforderung nach Maßnahmen zur Sicherstellung der Authentizität und Integrität bleibt jedoch weiterhin bestehen. Auf den ersten Blick bietet diese Vereinfachung die Möglichkeit bei Einsatz von EDI-Verfahren einen voll-elektronischen Rechnungsaustausch ohne den Einsatz qualifizierter elektronischer Signaturen zu realisieren. Bei näherer Betrachtung wird deutlich, dass eine solche Lösung Risiken hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit und der Steuerrechtskonformität birgt.

Authentizität und Integrität

Um die Möglichkeiten und Risiken einer solchen Umsetzung einschätzen zu können, ist es erforderlich, die Forderung nach einer Sicherstellung der Authentizität und Integrität näher zu beleuchten. Dabei gilt es insbesondere die Risiken beim elektronischen Austausch von Daten und Dokumenten zu beachten, die durch solche Maßnahmen adressiert werden sollen. Unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten dürfte durch diese Forderungen beim Austausch elektronischer Rechnungen auch im Vordergrund stehen, dass der Umsatzsteuerbetrug insbesondere auf Seiten des Rechnungsempfängers (im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug) eingedämmt wird.

Authentizität beschreibt die Sicherstellung der Identität des Rechnungsausstellers. Im Hinblick auf die dargestellten Risiken im Zusammenhang mit dem elektronischen Austausch von Dokumenten gewährleisteten Maßnahmen zur Sicherstellung der Authentizität, dass die Rechnung von dem vorgegebenen Rechnungssteller ausgestellt wurde, der damit auch die Umsatzsteuer dafür zu entrichten hat.

Integrität bezeichnet in diesem Zusammenhang die Sicherstellung der Unverändertheit des Inhalts. Aus dem risikoorientierten Blickwinkel wird mit entsprechenden Maßnahmen zur Sicherstellung der Authentizität gewährleistet, dass die Inhalte der Rechnung (z.B. die Höhe des Rechnungsbetrages und der darauf zu entrichtenden Umsatzsteuer) auf Seiten des Rechnungsstellers und auf Seiten des Rechnungsempfängers identisch sind und dass so eine Kongruenz etwa zwischen der entrichteten Umsatzsteuer beim Rechnungssteller und der abgezogenen Vorsteuer auf Seiten des Rechnungsempfängers sichergestellt ist.

Zusammenfassend soll die Forderung nach nachweisbarer Authentizität und Integrität beim elektronischen Rechnungsaustausch damit sicherstellen, dass Geschäftsvorfälle immer in identischer Form beim richtigen Geschäftspartner abgebildet sind und dass so Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger nur in dem Maße stattfindet, in dem beim jeweiligen Rechnungssteller die entsprechende Umsatzsteuer abgeführt wird.

Während beim „klassischen“ Austausch von Papierrechnungen dem Papier ein hinreichender Dokumentencharakter unterstellt wird, so dass die Sicherung von Authentizität und Integrität inhärent erfüllt wird, sind beim Austausch elektronischer Rechnungen Maßnahmen erforderlich, die die Erfüllung dieser Anforderungen sicherstellen.

EDI-Verfahren in der Praxis

In der Praxis taucht auch heute schon das Problem auf, dass unklar ist, welche Anforderungen genau der Gesetzgeber an die Gestaltung eines EDI-Verfahrens stellt. Der im Umsatzsteuergesetz verankerte Verweis auf die EU-Empfehlung 94/820/EG gibt nur eine grobe Vorstellung davon, was von der Finanzverwaltung als EDI-Verfahren im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anerkannt wird.

Grundsätzlich ist im Umsatzsteuergesetz auch bisher schon vorgeschrieben, dass beim Einsatz eines EDI-Verfahrens zur elektronischen Übermittlung von Rechnungen Maßnahmen vereinbart sein müssen, die Authentizität und Integrität sicherstellen. Die Form dieser Maßnahmen ist dabei nicht näher spezifiziert.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass der Nachweis von Authentizität und Integrität im Rahmen von EDI-Verfahren in der Regel die papierbasierte Sammelrechnung in zentraler Funktion einbezieht. Dies erfolgt durch die Möglichkeit des Vergleichs der einzelnen elektronischen Datensätze mit den Posten der Sammelrechnung. Durch den bereits erwähnten Dokumentencharakter, der den papierbasierten Dokumenten unterstellt wird, kann so eine hinreichende Sicherheit erreicht werden. In der Regel wurde ein solches Vorgehen von der Finanzverwaltung akzeptiert. Bei diesem Vorgehen ersetzt die papierbasierte Sammelrechnung zusätzliche Maßnahmen zur Sicherstellung von Authentizität und Integrität, die in der Regel nicht oder nicht in einem Maße implementiert sind, das die papierbasierte Sammelrechnung ersetzen könnte.

Daher ist die Annahme, dass mit dem Entfall der Forderung nach einer Sammelrechnung eventuell bisher bestehende EDI-Verfahren ohne Änderung

weiter verwendet werden können und dass in diesem Zuge nur auf die Übermittlung einer Sammelrechnung verzichtet werden kann, mit Risiken verbunden. Vielmehr muss sichergestellt werden, dass die oben dargestellte Funktion, die die papierbasierte Sammelrechnung bisher hinsichtlich der Sicherstellung von Authentizität und Integrität häufig faktisch eingenommen hat, durch alternative Maßnahmen erfüllt wird. Die zentrale Fragestellung in diesem Zusammenhang ist, welche Maßnahmen dafür geeignet bzw. erforderlich sind.

Realisierungsvarianten

In der Praxis zeigen sich hauptsächlich zwei Formen, in denen Authentizität und Integrität im Rahmen eines solchen Prozesses dargestellt werden können: Die Sicherung des Übertragungsweges (kanalbezogene Sicherheit) und die Sicherung des Dokuments (dokumentenbezogene Sicherheit).

Die oben dargestellte Zielsetzung von nachweisbarer Authentizität und Integrität kann durch eine Sicherung des Übertragungskanals alleine nicht erreicht werden. Eine Verletzung von Authentizität oder Integrität, die im Anschluss an die Übertragung stattfindet, ist damit weder ausgeschlossen noch ist sie ohne einen aufwändigen Abgleich der ausgetauschten Dokumente zwischen den beteiligten Parteien erkennbar. Für eine vollständige Sicherheit – bis zum Ende der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist (i. d. R. zehn Jahre) – sind zusätzliche Maßnahmen erforderlich, die grundsätzlich auf zwei Arten realisiert werden können:

Eine **Erweiterung der übertragungsbezogenen Sicherheit** (kanalbezogene Sicherheit) würde aufbauend auf den Sicherheitsmechanismen der Übertragungsverfahren und –protokolle weitere Maßnahmen (Kontrollen) implementieren, um Authentizität und Integrität auch im Anschluss an die Übertragung sicherzustellen bzw. nachvollziehbar zu machen. Die entsprechenden Mechanismen setzen zur Sicherstellung der Nachvollziehbarkeit in der Regel eine ausführliche und sofortige revisionssichere Archivierung der Übertragungsprotokollierung und der Ergebnisse der zusätzlichen Maßnahmen (Kontrollnachweisdokumentation) über den steuerlich vorgeschriebenen Aufbewahrungszeitraum voraus (i. d. R. zehn Jahre). Wenngleich die Erweiterung der übertragungsbezogenen Sicherheit durch die Wahl entsprechender Übertragungsprotokolle vergleichsweise aufwandsarm realisierbar ist, sind die zusätzlich erforderlichen Kontrollen zur Sicherung der Daten im Anschluss an die Übertragung in der Implementierung und im Betrieb mit einem deutlich größeren Aufwand verbunden.

Die **Knüpfung der Sicherungsmechanismen an das Dokument** (dokumentenbezogene Sicherheit) sichert die Authentizität und Integrität der Daten über den gesamten Prozess hinweg durch die Verknüpfung der Sicherungsmechanismen mit den übertragenen Daten. Die in der Praxis nahezu ausschließlich vorkommende Maßnahme dieser Art ist der Einsatz fortgeschrittener oder qualifizierter elektronischer Signaturen. Diese Form der Sicherung hat den Vorteil, dass an das Verfahren zur Übertragung keine zusätzlichen Anforderungen hinsichtlich Authentizität und Integrität gestellt werden müssen und dass auch für die anschließende Verarbeitung keine zusätzlichen Maßnahmen erforderlich sind. Authentizität und Integrität können beim Einsatz elektronischer Signaturen durch eine erneute Verifikation auch noch Jahre nach der Übertragung zweifelsfrei nachgewiesen werden. Die Wahl der geeigneten Signaturklasse hängt dabei vom konkreten Umfeld ab. Dabei ist jedoch zu beachten, dass beim Einsatz fortgeschrittener elektronischer

Signaturen eine zuverlässige PKI existieren muss – für qualifizierte elektronische Signaturen ist eine einheitlich (gesetzlich) geregelte Infrastruktur vorhanden, die für alle beteiligten Parteien verfügbar ist.

Fazit

Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass aufgrund der Kontrollfunktion, die die Sammelrechnung in der überwiegenden Mehrheit der in der Praxis vorkommenden EDI-Verfahren einnimmt, die einfache Eliminierung dieser Sammelrechnung die Ordnungsmäßigkeit und Steuerrechtskonformität der Rechnungsübertragung beeinträchtigt. In vielen Fällen dürfte die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf Basis der so übertragenen Rechnungen in Frage gestellt sein.

Zur Erfüllung der Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes nach einer Sicherstellung der Authentizität und Integrität der übertragenen Dokumente müssten bei Entfall der Sammelrechnung in diesen Fällen zusätzliche Maßnahmen implementiert werden. Diese zusätzlichen Maßnahmen können in verschiedenen Formen ausgestaltet sein. Welche Ausgestaltung jeweils sinnvoll ist, gilt es im konkreten Einzelfall zu entscheiden.

Alternativ kann es auch ratsam sein, die vom Umsatzsteuergesetz vorgesehene Alternative zum EDI-Verfahren – die Verwendung qualifizierter elektronischer Signaturen für die einzelnen Datensätze – in Betracht zu ziehen. Vor dem Hintergrund eventuell zusätzlich erforderlicher Maßnahmen im Rahmen eines EDI-Verfahrens und der Tatsache, dass die Qualifikation eines elektronischen Übertragungsverfahrens als EDI-Verfahren im Sinne des Umsatzsteuergesetzes in vielen Fällen mit einer gewissen Unsicherheit verbunden ist, bietet diese Alternative in der Gestaltungsphase eine erhöhte Rechtssicherheit.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass unabhängig vom konkret gewählten Verfahren sichergestellt werden muss, dass die Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit und des Umsatzsteuerrechts durch ein entsprechend gestaltetes Verfahren mit einem angemessenem Kontrollumfeld umfassend erfüllt werden.

Ansprechpartner

Für weitergehende Informationen und eine Darstellung des möglichen Unterstützungsbedarfs stehen unsere Spezialisten gerne zur Verfügung.

Hans-Hermann Gröger
New-York-Ring 13
22297 Hamburg
Tel.: +49 40 6378-1805
hans-hermann.groeger@de.pwc.com

Carsten Crantz
New-York-Ring 13
22297 Hamburg
Tel.: +49 40 6378-1836
carsten.crantz@de.pwc.com