

Elektronische Rechnungen – zulässig nur mit akkreditierter Signatur

Ingmar Camphausen

Seit fast fünf Jahren gibt es ein Signaturgesetz (SigG) in Deutschland, und noch immer warten Produkthersteller und Zertifizierungsdienstleister auf die „Killer-Applikation“, die der SigG-konformen digitalen Signatur zu kommerziellem Erfolg verhilft. Der lang ersehnte Durchbruch könnte mit der Einführung der elektronischen Rechnung mit akkreditierter Signatur nach dem Signaturgesetz, verbunden mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs, kommen. Allerdings schrecken die damit einhergehenden Prüf- und Zugriffsbefugnisse für die Finanzbehörden und einige offene Fragen die Unternehmen. Und die EU hat sich inzwischen mit einer Richtlinie zu elektronischen Rechnungen zu Wort gemeldet.¹

Einleitung

Seit dem 1.1.2002 können in Deutschland Rechnungen unter gewissen Voraussetzungen auch in elektronischer Form gestellt werden. Der Vorsteuerabzug ist auch bei diesen Rechnungen möglich. Im Gegenzug haben die Finanzbehörden das Recht erhalten, bei Außenprüfungen direkt auf die DV-gestützten Buchführungssysteme und -daten der Unternehmen zuzugreifen. Die genauen Anforderungen und Prüfbefugnisse hat das Bundesministerium der Finanzen in seinen „Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) definiert. Im folgenden werden die Anforderungen an elektronische Rechnungen und deren Archivierung sowie die neuen Befugnisse der Steuerprüfer dargestellt und diskutiert – nicht zuletzt im Lichte der neuen EU-Richtlinie „zu mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung“.

1 Elektronische Rechnungen und Vorsteuerabzug

Gemäß Umsatzsteuergesetz [UStG] ist ein Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder Leistungen ausführt, berechtigt – und im Falle eines Unternehmers als Empfänger auf dessen Verlangen auch verpflichtet –, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist (§ 14 Abs. 1 UStG). An Form und Inhalt einer solchen Rechnung wurden im UStG weitere Anforderungen gestellt. So war nach den bisherigen Regelungen des Steuerrechts der Begriff der Rechnung an die Voraussetzung geknüpft, dass diese in Form einer Urkunde verkörpert war: „Rechnung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer [...] gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet, gleichgültig wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.“ (§ 14 Abs. 4 UStG)

Die in einer solchen Rechnung ausgewiesenen Steuerbeträge kann dann der Unternehmer, der Leistungsempfänger ist, als Vorsteuerbeträge abziehen (§ 15 Abs. 1 Punkt 1 UStG).

1.1 Zulassung von e-Rechnungen

Mit Artikel 9 des Steuersenkungsgesetzes [StSenkG] vom Oktober 2000 wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2002 als Rechnung erstmalig neben der Verkörperung in Form einer Urkunde durch eine Ergänzung von § 14 Abs. 4 UStG auch die elektronische Abrechnung zugelassen, sofern diese mit einer „digitale[n] Signatur nach dem Signaturgesetz vom 22. Juli 1997“ versehen ist. – Dies ist um so bemerkenswerter, als herkömmliche, papierbasierte Rechnungen auch ohne eine Unterschrift des Ausstellers gültig sind (§ 14 Abs. 1 UStG).

1.2 „Akkreditierte Signatur“ als Voraussetzung

Die Anpassung des deutschen Signaturgesetzes von 1997 [SigG_97] an die Anforderungen der EU-Richtlinie zu elektronischen Signaturen [1999/93/EG] führte dazu, dass im neuen Signaturgesetz [SigG_01] unterschiedliche Klassen von elektronischen Signaturen definiert wurden: Die im SigG von 1997 enthaltene Genehmigungspflicht für gesetzeskonforme Zertifizierungsdiensteanbieter entfiel, als „Ersatz“ mit vergleichbarem Sicherheitsniveau wurde die Möglichkeit einer freiwilligen Akkreditierung von Zertifizierungsdiensteanbietern geschaffen.²

Die pauschale und dadurch nunmehr ungenaue Referenz auf „Signaturen“ nach dem SigG in § 14 Abs. 4 UStG wurde daher durch Artikel 14 des Steueränderungsgesetzes



Dipl.-Inform.
Ingmar Camphausen

Security Consultant
bei der Secorvo
Security Consulting
GmbH, Karlsruhe
Arbeitsschwerpunkte
E-Mail-Sicherheit,

PKI und Rechtsfragen des IT-Einsatzes
E-Mail: camphausen@secorvo.de

¹ Dieser Beitrag basiert auf einem Vortrag des Autors auf der Konferenz „Datenschutz und Datensicherheit – DuD 2002“ am 23.4.2002.

² F. Blum, Entwurf eines neuen Signaturgesetzes, DuD 2/2001, S. 71–78.

zes 2001 [StÄndG_01] durch folgende Formulierung ersetzt:

„Rechnung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet, gleichgültig wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Als Rechnung gilt auch eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach § 15 Abs. 1 des Signaturgesetzes versehene elektronische Abrechnung.“

Diese Regelung gilt seit dem 1.1.2002.

Die Wahl der „akkreditierten“ Signatur (d.h. der qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach SigG) erfolgte, weil damit das gleiche Sicherheitsniveau wie bei den digitalen Signaturen nach dem SigG a.F. [SigG_97] erreicht wird.³ – In der Begründung zum StÄndG 2001 findet sich kein Hinweis darauf, dass es eine Rolle gespielt hätte, dass die Nachprüfbarkeit der Signaturen für die erforderlichen Aufbewahrungsfristen gem. Handelsgesetzbuch und Abgabenordnung (zehn Jahre für Buchungsbelege) nur bei qualifizierten Signaturen akkreditierter Zertifizierungsdiensteanbieter (aufgrund von § 4 Abs. 1 Signaturverordnung [SigV]) garantiert ist.⁴

2 Neue Prüfmöglichkeiten der Finanzbehörden

Zeitgleich mit der Einführung des Rechts, den Vorsteuerabzug ab 1.1.2002 auch aus elektronischen Rechnungen geltend zu machen, wurden im Gegenzug die Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden bei einer Außenprüfung signifikant ausgeweitet. Am Umfang der zulässigen Prüfung ändert sich damit allerdings nichts. Begründet wurden die neuen Zugriffs- und Prüfmöglichkeiten zum einen konkret mit der Einführung der elektronischen Rechnung, zum anderen aber auch mit der Notwendigkeit, die Prüfbarkeit der zunehmend papierlosen Buchführungswerke insgesamt sicherzustellen. Der Finanzverwaltung wird dazu ein unmittelbarer Prüfzugriff auf die elektronischen Buchführungsdaten und -systeme gestattet. Hier-

-systeme gestattet. Hierdurch soll zugleich eine rationellere Durchführung der Außenprüfungen möglich werden.

2.1 Datenzugriff

Die Abgabenordnung [AO], die u.a. die Befugnisse der Finanzbehörden und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei einer Außenprüfung regelt, wurde durch das StSenkG in den Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen (§ 146) und für die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147) sowie den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 200) geändert und ergänzt. Im Einzelnen ergeben sich folgende Neuerungen, die seit 27. Oktober 2000 in Kraft sind:

- Die Finanzbehörde erhält neue Zugriffsbefugnisse auf steuerrelevante elektronische Aufzeichnungen (neuer Abs. 6 zu § 147 AO). Dabei hat der Steuerpflichtige die Kosten zu tragen.
- Die Finanzbehörde erhält das Recht, bei aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (§ 147 Abs. 1), die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt wurden, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das DV-System zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (Nur-Lesezugriff, „unmittelbarer Datenzugriff“).
- Die Finanzbehörde kann auch verlangen, dass die Daten durch den Steuerpflichtigen oder dessen Helfer nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet werden („mittelbarer Datenzugriff“).
- Als dritte Möglichkeit kann die Finanzbehörde sich gespeicherte Unterlagen und Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung zur Verfügung stellen lassen („Datenträgerüberlassung“).
- Während der Dauer der Aufbewahrungsfrist müssen bei auf Datenträgern geführten Aufzeichnungen die Daten nicht nur jederzeit verfügbar und lesbar gemacht werden können, die Daten müssen auch für die neuen Zugriffsbefugnisse der Finanzbehörden jederzeit und unverzüglich bereitstehen (§§ 146 Abs. 5 und 147 Abs. 2).
- Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 200) wurden um die Verpflichtung ergänzt, die Finanzbehörden bei der Wahrnehmung ihrer neuen Zugriffsbefugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen.

2.2 „Nachschau“ – Überraschungsbesuch der Steuerprüfer

Die hohen und zunehmenden Schäden, die dem Staatshaushalt durch systematischen Betrug im Zusammenhang mit der Abführung und Erstattung der Umsatzsteuer entstehen⁵, waren Anlass für das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer [StVBG]. Zu den darin beschlossenen Vorkehrungen, die den Umsatzsteuerbetrug erschweren bzw. ihn aufdecken helfen sollen, zählt u.a. die Konstruktion der „Umsatzsteuer-Nachschau“, die in das UStG aufgenommen wurde. Der neue § 27b UStG erlaubt, dass Amtsträger der Finanzbehörden ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Grundstücke und Räume von Gewerbetreibenden oder Selbständigen während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten dürfen, um Sachverhalte festzustellen, „die für die Besteuerung erheblich sein können (Umsatzsteuer-Nachschau)“. Die von der Umsatzsteuer-Nachschau betroffenen Personen haben dabei den Mitarbeitern der Finanzbehörde auf deren Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und Urkunden „über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte“ vorzulegen.

Wenn die bei der Umsatzsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergegangen werden. Erkenntnisse aus der Umsatzsteuer-Nachschau, die die Festsetzung oder Erhebung anderer Steuerarten betreffen, dürfen für die Besteuerung ausgewertet werden. Diese Regelung (in Kraft seit dem 1.1.2002) war sowohl in der parlamentarischen Beratung⁶ als auch in der Öffentlichkeit⁷ nicht unumstritten.

Ebenfalls umstritten⁸ ist die Anforderung im StVBG, dass in allen – sowohl elektronischen als auch herkömmlichen – Rechnungen auch die Steuernummer des Rechnungstellers anzugeben ist (Art. 1 Nr. 2 a). Ihre

⁵ Geschätzte Verluste durch Umsatzsteuerbetrug in Deutschland 2001: ca. elf Milliarden Euro (*Süddeutsche Zeitung*, 31.12.2001)

⁶ BT-Drucksache 14/7471

⁷ „Hessischer Datenschutzbeauftragter warnt vor weiterem Schritt zum ‚Gläsernen Betrieb‘“, Pressemitteilung des Hessischen Datenschutzbeauftragten vom 27.7.2001

⁸ „Wirtschaft fürchtet um Steuergeheimnis“, *Der Tagesspiegel*, 7.5.2002

³ BT-Drucksache 14/6877

⁴ Vgl. Bertsch/Fleisch/Michels, *Rechtliche Rahmenbedingungen des Einsatzes digitaler Signaturen*, DuD 2/2002, S. 69–75.

Kenntnis dient in der Praxis bislang als Autorisierung z.B. von Steuerberatern gegenüber den Finanzbehörden, wenn sie im Auftrag eines Mandanten für diesen steuerrelevante Informationen von der Finanzbehörde erfragen. Da zukünftig jeder Rechnungsempfänger die Steuernummer des Rechnungsstellers kennt, wird man hier auf andere Verfahren ausweichen müssen. Ansonsten drohen Verletzungen des Steuergeheimnisses.

Noch ein dritter Punkt im StVBG ist diskussionswürdig: Durch eine Ergänzung des Finanzverwaltungsgesetzes werden die Befugnisse des Bundesamtes für Finanzen um ein nicht näher bestimmtes „Zusammenführen und Auswerten von umsatzsteuerlich erheblichen Informationen zur Identifizierung prüfungswürdiger Sachverhalte“ erweitert (Art. 6 StVBG), ohne dass diese Sachverhalte oder die Art der Informationen näher bestimmt würden. Insofern ist zweifelhaft, ob dieser Punkt nicht dem Erfordernis der Normenklarheit zuwiderläuft und zudem eine unzulässig breite Speicherung und Verarbeitung von persönlichen Daten (Data Mining) gestattet.

3 GDPdU

Die recht allgemein gehaltenen Regelungen in der Abgabenordnung in Bezug auf die neuen Zugriffs- und Prüfbefugnisse führten dazu, dass sich das Bundesfinanzministerium zu einer Präzisierung und Konkretisierung der entsprechenden Anforderungen gezwungen sah. Dazu wurden am 16.7.2001 die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen veröffentlicht [GDPdU]. Die GDPdU sind in vier Teile gegliedert:

- Datenzugriff (bei steuerlichen Außenprüfungen)
- Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
- Archivierung digitaler Unterlagen
- Anwendung (Zeitpunkt)

Ihre wesentlichen Bestimmungen werden in den folgenden Abschnitten beschrieben.

Die Ordnungsmäßigkeit (auch) der DV-gestützten Buchführungssysteme [GoBS] ist eine notwendige Voraussetzung dafür, dass die Prüfung einer DV-gestützten Buchführung überhaupt sinnvoll durchgeführt werden kann. Sie wird durch die Bestimmungen der GDPdU nicht tangiert, d.h. dass auch bei Systemen, mit denen elektronische Rechnungen (e-Rechnungen) empfangen oder verarbeitet werden, die Forderungen der GoBS – u.a. nach ausreichender Doku-

mentation, Etablierung eines internen Kontrollsystems, Existenz eines Sicherheitskonzepts – zu erfüllen sind.

Die GoBS legen auch fest, dass auch bei einer DV-gestützten Buchführung der Buchführungspflichtige für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verantwortlich ist, und zwar auch dann, wenn fremderstellte Software zur Buchführung eingesetzt wird oder die Buchführung an einen Dienstleister ausgelagert wurde.

3.1 Datenzugriff

Umfang und Ausübung

Die neuen Zugriffsbefugnisse ändern am sachlichen Umfang der Aussenprüfung nichts – dieser ergibt sich nach wie vor aus der Prüfungsanordnung. Sie räumen aber der Finanzbehörde erstmals das Recht zu direktem (Nur-Lese-)Zugriff auf die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und zur Prüfung der Daten mit Hilfe der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Hard- und Software ein. Dazu gehört das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten unter Nutzung der im Datenverarbeitungssystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Alternativ kann die Finanzbehörde diese Auswertungen durch den Steuerpflichtigen nach Vorgaben des Prüfers vornehmen lassen oder sich die Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur späteren Prüfung in der Finanzbehörde aushändigen lassen. Bei der Datenträgerüberlassung werden die Speichermedien spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide zurückgegeben bzw. gelöscht.

Das Zugriffsrecht des Prüfers beschränkt sich dabei auf Daten, die „für die Besteuerung von Bedeutung“ sind. Das Bundesfinanzministerium zählt dazu die Daten der Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung und Lohnbuchhaltung, die dementsprechend gemäß GDPdU für den Datenzugriff zur Verfügung zu halten sind. Ob weitere Bereiche des DV-Systems geprüft werden, hängt davon ab, ob auch in anderen als den genannten Bereichen steuerlich relevante Daten gespeichert sind. Letztendlich liegt die Entscheidung in dieser Hinsicht bei der Finanzbehörde bzw. dem jeweiligen Prüfer.

Mitwirkungspflicht

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ergibt sich aus §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 AO (siehe 2.1).

Beim unmittelbaren Datenzugriff ist der Prüfer in den Nur-Lesezugriff auf das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf „alle steuerlich relevanten Daten“ eingeräumt wird. Enthalten die elektronisch gespeicherten Datenbestände steuerlich nicht relevante personenbezogene oder einem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, hat der Steuerpflichtige durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf die steuerlich relevanten Daten zugreifen kann.

Bei der Datenträgerüberlassung zu Prüfzwecken sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zu deren Auswertung notwendigen Informationen, beispielsweise hinsichtlich der Dateistruktur, der Datenfelder sowie deren Verknüpfung, in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch, wenn die Daten sich bei Dritten befinden.

Verhältnismäßigkeit

Bei vor dem 1. Januar 2002 archivierten Daten kann die Finanzbehörde beim Datenzugriff nicht verlangen, dass diese Daten zwecks maschineller Auswertung nochmals in das DV-System eingespeist werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden wäre (z.B. Neu-Erfassung oder Wechsel des Hard- oder Software-Systems). In diesem Fall braucht der Steuerpflichtige auch nicht die für eine maschinelle Auswertung dieser Daten erforderliche Hard- und Software zur Verfügung zu halten, wenn sie nicht mehr im Einsatz ist. Dies gilt auch, wenn die Aufbewahrungsfrist für die Aufzeichnungen (sechs bzw. zehn Jahre, § 147 Abs. 3 AO) noch nicht abgelaufen ist. Die Pflicht des Buchführungspflichtigen zur Lesbarmachung der Daten bleibt dessen ungeachtet bestehen.

Bei nach dem 31.12.2001 archivierten Daten ist die maschinelle Auswertbarkeit in Form des Nur-Lesezugriffs sicherzustellen. Auch nach einem Systemwechsel müssen die alten Daten weiterhin maschinell auswertbar bleiben, sei es durch das neue oder ein anderes DV-System, sei es durch Weiter-Vorhalten der ursprünglich verwendeten Hard- und Software.

Vor dem 1.1.2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern – z.B. Mikrofilm – archivierte Daten müssen der Finanzbehörde nicht in maschinell auswertba-

rer Form ausgehändigt werden können (Datenträgerüberlassung).

Eine Fernabfrage des DV-Systems des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde („Online-Zugriff“), die ursprünglich ebenfalls vorgesehen war, wird in den GDPdU explizit ausgeschlossen.

3.2 Prüfbarkeit

Die GDPdU stellen in Bezug auf die Prüfung elektronischer Aufzeichnungen an elektronische Abrechnungen und sonstige elektronische Unterlagen die folgenden über die GoBS hinausgehenden Anforderungen:

- ◆ Der Originalzustand des übermittelten gegebenenfalls noch verschlüsselten Dokumentes muss jederzeit überprüfbar sein.
- ◆ Die Speicherung muss auf einem Datenträger erfolgen, der eine nachträgliche Änderung nicht mehr zulässt. (Ggf. muss bei temporärer Speicherung auf einem änderbaren Datenträger das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind.)
- ◆ Bei Einsatz kryptographischer Verfahren sind die verschlüsselte und die entschlüsselte Version der Unterlage aufzubewahren.
- ◆ Signaturprüf- oder Entschlüsselungsschlüssel sind aufzubewahren.
- ◆ Jeder der genannten Empfangs- und Verarbeitungsschritte muss protokolliert werden.

Für elektronische Rechnungen fordern die GDPdU außerdem:

- ◆ Vor einer weiteren Verarbeitung der elektronischen Rechnung muss die Signatur im Hinblick auf Integrität der Daten und die Signaturberechtigung geprüft und das Prüfergebnis dokumentiert werden.
- ◆ Ohne nähere Erläuterung oder Begründung wird die Aufbewahrung des qualifizierten Zertifikats „des Empfängers“ verlangt.
- ◆ Bei einer Konvertierung in ein „In-House“-Format muss sowohl die ursprüngliche Version der e-Rechnung, als auch die konvertierte gespeichert werden und beide müssen gemäß GoBS mit demselben Index verwaltet werden. Die konvertierte Version einer e-Rechnung ist als solche zu kennzeichnen.
- ◆ Das Übertragungssystem, das Archivierungs- und das Konvertierungssystem müssen den Anforderungen der GoBS entsprechen, insbesondere hinsichtlich

der Aufbewahrung, der Dokumentation, des internen Kontrollsystems und des Sicherungskonzeptes.

3.3 Archivierung

Originär digitale Unterlagen (Unterlagen, die in elektronischer Form eingehen sowie im DV-System erzeugte Daten) sind auf maschinell les- und auswertbaren Datenträgern zu archivieren. Eine ausschließliche Archivierung auf Mikrofilm oder als Ausdruck ist nicht zulässig, ebenso eine Archivierung der Unterlagen in nicht maschinell auswertbaren Formaten (z.B. PDF oder TIFF). Eine Archivierung auf Mikrofilm ist zulässig, wenn gleichzeitig die vor der Übertragung auf Mikrofilm vorhandenen Daten vorgehalten werden und deren maschinelle Auswertbarkeit durch das DV-System gewährleistet ist.

Eine Pflicht zur Archivierung in maschinell auswertbarer Form besteht nicht für solche Unterlagen, die zwar mittels eines DV-Systems erstellt wurden, aber nicht „zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet“ sind (z.B. Textdokumente). Originär in Papierform anfallende Unterlagen können z.B. weiterhin mikroverfilmt werden.

3.4 Anwendung der neuen Regelungen

Die Regelungen zum Datenzugriff (siehe 3.1) gelten den GDPdU zufolge für Außenprüfungen, die nach dem 31.12.2001 beginnen. Sie schließen alle steuerlich relevanten Unterlagen ein, die elektronisch erfasst und/oder verarbeitet wurden. Die neuen Zugriffsbefugnisse der Steuerprüfer erstrecken sich also durchaus auch auf Aufzeichnungen, die vor dem 1.1.2002 entstanden sind. Die Regelungen zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (siehe 3.2) gelten für e-Rechnungen ab 1.1.2002 und für sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen in digitaler Form, die nach dem 31.12.2001 erstellt wurden bzw. werden.

4 Bewertung

4.1 Buchführungs- und Archivierungssysteme

Noch erfüllen die wenigsten Buchführungs- oder Archivierungssysteme die Anforderungen, die sich aus den GDPdU ergeben. Für

akkreditierte Signaturen muss gemäß [SigV] auch die Signaturanwendungskomponente evaluiert worden sein. Dies sicherzustellen obliegt dem Zertifizierungsdiensteanbieter, der aber nur begrenzte Einflussmöglichkeiten auf die Anwendungskomponente hat, die bei einem e-Rechnungs-Empfänger zum Einsatz kommt.⁹ Ob darüber hinaus im Rahmen einer Steuerprüfung auch die GoBS-Konformität des Archivierungssystems gegenüber den Finanzbehörden nachgewiesen werden muss, ist bisher nicht geregelt.

Die Anforderungen der GDPdU an die DV-gestützte Buchführung und Archivierung bedeuten gerade für kleinere Unternehmen einen hohen Aufwand, denn das Bereithalten von Altsystemen bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen oder die ersatzweise in den GDPdU vorgesehene Migration der Daten in ein neues System ist aufwändig.

Für die Langzeitsicherung der Signaturen selbst existieren zwar theoretische Lösungsvorschläge (so z.B. in § 17 SigV), deren technische Umsetzung ist aber schwierig und in der Praxis noch kaum erfolgt. Das Archivsystem müsste dazu das „Nach-Signieren“ archivierter Dokumente oder das nachträgliche Anbringen von Zeitstempeln unterstützen, um die Prüfbarkeit der Signaturen z.B. auch bei neu entdeckten Angriffen auf den verwendeten Algorithmus zu gewährleisten.¹⁰ Zudem wäre eine Löschung einzelner Teile der Aufzeichnungen (z.B. aufgrund von gesetzlichen Lösungsfristen) nicht möglich, ohne dass die Signaturprüfung des betreffenden Datensatzes beeinträchtigt würde.

4.2 Rechnungsstellung

Die Anforderungen an elektronische Abrechnungen sind im Vergleich mit den Anforderungen an papierbasierte Rechnungen sehr viel höher und enthalten Aspekte, denen bei herkömmlichen Rechnungen keine Bedeutung zukommt, wie z.B. die Unterschrift des Ausstellers. Offenbar werden hier papierbasierte und elektronische Rechnungen mit zweierlei Maß gemessen, zumal an die Fälschungssicherheit her-

⁹ Ausführlich dazu: Bovenschulte/Eifert, *Rechtsfragen der Anwendung technischer Produkte nach Signaturgesetz*, DuD 2/2002, S. 76–78.

¹⁰ Siehe Brandner/Pordesch/Roßnagel/Schachermayer, *Langzeitsicherung qualifizierter elektronischer Signaturen*, DuD 2/2002, S. 97–103.

kömmlicher Rechnungen keine sehr hohen Anforderungen gestellt werden. Der Kontrast wird noch größer angesichts der Tatsache, dass e-Rechnungen i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG kopiert werden könnten, ohne dass dagegen wirksame Vorkehrungen in GDPdU oder UStG getroffen wurden.¹¹ Rechnungen über Kleinbeträge müssen zudem keinen Rechnungsempfänger enthalten und könnten daher leicht in diversen Kopien von unterschiedlichen „Empfängern“ im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend gemacht werden.

Interoperabilität ist auch zwischen nach SigG akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbietern und ihren Produkten trotz der Akkreditierung nicht garantiert. Es ist daher nicht sichergestellt, dass die Signaturen und e-Rechnungen von Lieferanten, Kunden und Unternehmen immer interoperabel sind. Unklar ist derzeit, welche Folgen das für einen Rechnungsempfänger hat, der z.B. ein anderes System einsetzt oder Kunde eines anderen Zertifizierungsdiensteanbieters ist als der Rechnungssteller. Was passiert in solch einem Fall bei einer Außenprüfung?¹²

Diskussionsbedürftig ist auch die Forderung nach Prüfung der „Signaturberechtigung“, die der Rechnungsempfänger vornehmen soll.¹³ Es werden keinerlei Angaben darüber gemacht, wie die Signaturprüfung durchgeführt werden soll, wie sich daraus die Signaturberechtigung des Unterzeichners ableiten lassen soll und wie das Ergebnis der Signaturprüfung dokumentiert werden muss. Gesetzliche Bestimmungen dahingehend, wer berechtigt ist, eine Rechnung zu unterschreiben, waren bis dato nicht notwendig, da schriftliche Rechnungen auch ohne Unterschrift gültig sind. Hier bleibt also zu klären, wer eine solche Unterschrift leisten darf und wodurch diese Berechtigung für den Empfänger – und für eventuelle Steuerprüfer – nachvollziehbar dokumentiert werden kann.

Chipkarten für akkreditierte Signaturen dürfen nur auf natürliche Personen ausgestellt werden, daher stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, was beim Ausscheiden der betreffenden, ehemals zeichnungsbefugten Person aus einem

Unternehmen mit der entsprechenden Signaturkarte passiert. Unter Umständen müsste hier mit einem Attributzertifikat gearbeitet werden, das die Zeichnungsbefugnis der betroffenen Person bestätigt und das gegebenenfalls unabhängig vom Personenzertifikat gesperrt werden kann.

Eine Selbstfakturierung durch den Rechnungsempfänger, wie sie bisher bei papierbasierten Rechnungen möglich ist, kann bei elektronischen Rechnungen nach UStG und GDPdU nicht angewendet werden, da die qualifizierte elektronische Signatur des Rechnungsstellers nur von diesem selbst erzeugt werden kann.

4.3 Probleme

Aus den Regelungen und dem Wortlaut der GDPdU ergeben sich eine ganze Reihe weiterer, offener Fragen:

- ◆ Erlaubt die Anforderung, das Datenverarbeitungssystem müsse „die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleisten“ (I.2a Abs. 2 GDPdU), ausschließlich den Einsatz von Write-once-Medien wie CD-R oder DVD-R, oder sind auch Systeme zulässig, bei denen die Datenspeicherung technisch auf überschreibbaren Medien (z.B. Festplatten, Magnetbändern) erfolgt und nachträgliche Veränderungen auf logischer Ebene durch das Archivierungssystem ausgeschlossen werden?
- Datenschutz:
 - ◆ Wie können die Abtrennung sensibler personenbezogener Daten und die Zugriffsbefugnis des Prüfers im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens miteinander in Einklang gebracht werden? Wie soll in dieser Hinsicht insbesondere bei einer Prüfung durch Datenüberlassung verfahren werden?
 - ◆ Welche Daten und Dokumente sind als „steuerlich relevant“ einzustufen? Wo sind diese definiert?
 - ◆ Wie soll ein Unternehmen mit ausländischen e-Rechnungen verfahren, deren Zertifizierungsdiensteanbieter nicht in Deutschland nach SigG akkreditiert sind?
 - Prüfung durch Überlassung:
 - ◆ Die Dokumentation der Datenformate muss der Finanzbehörde ebenso wie die Aufzeichnungen selbst „in maschinell auswertbarer Form“ zur Verfügung gestellt werden – was heisst das genau? Nach welchen Spezifikationen oder Standards kann die Formatbeschreibung erfolgen?

- ◆ Wie wird die sichere und zuverlässige Aufbewahrung und spätere Löschung der Firmendaten (und eventuell angefertigter Arbeitskopien) in der Finanzbehörde gestaltet? Für Konkurrenzunternehmen dürften entsprechende Datenträger aufgrund der geringen Größe und eventuell enthaltenen Zusatzinformationen ein sehr viel attraktiveres Ziel sein als die bislang in den Finanzbehörden vorliegenden Unterlagen.
- ◆ Bei der Anwendung von Verschlüsselungsverfahren zwingt die GDPdU den Steuerpflichtigen, Chiffre- und Klartext aufzubewahren. Eine Speicherung vertraulicher Belege ausschließlich in verschlüsselter Form ist nicht statthaft.¹⁴ Für sensible Daten wäre eine flexiblere Lösung wünschenswert, die zudem auch gesetzlichen Schutzanforderungen z.B. des Datenschutzes oder zum Schutz von Berufsgeheimnissen besser gerecht würde.
- ◆ In Zukunft müssen nicht nur die Buchführungs-, sondern auch Übertragungs- und Konvertierungssysteme, über die e-Rechnungen oder sonstige Buchungsbelege im Unternehmen eingehen, den GoBS entsprechen.¹⁵ Das bedeutet, dass beispielsweise zukünftig auch der E-Mail-Server eines Unternehmens den GoBS gerecht werden muss, wenn nicht völlig ausgeschlossen werden kann, dass auf diesem Weg Rechnungen eingehen.
- ◆ Es wird nicht begründet und ist nicht nachvollziehbar, warum laut GDPdU neben den benötigten Entschlüsselungs- und Signaturprüfchlüsseln auch noch das Empfängerzertifikat aufbewahrt werden soll. Schließlich ist für die Prüfung elektronischer Signaturen unter e-Rechnungen nur das Zertifikat des Rechnungsausstellers von Bedeutung.

5 EG-Richtlinie zur Rechnungsstellung

Neben den in 4.3 genannten offenen Fragen macht die jüngst verabschiedete EU-Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001 „zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderun-

¹¹ Im Gegensatz dazu sieht die EU-Richtlinie [2001/115/EG] eine eindeutige Kennzeichnung für jede Rechnung vor (siehe Abschnitt 5).

¹² Zur Frage der Interoperabilität bzw. zu Interop-Problemen unter SigG-akkreditierten Diensteanbietern siehe Bertsch/Fleisch/Michels, a.a.O.

¹³ GDPdU II.1, erster Spiegelstrich

¹⁴ GDPdU II.1, 5. Spiegelstrich, und II.2, 3. Spiegelstrich

¹⁵ GDPdU II.1, vorletzter Spiegelstrich, und II.2, erster Spiegelstrich

gen an die Rechnungsstellung“ [2001/115/EG] mittelfristig Änderungen an den derzeit in Deutschland geltenden Bestimmungen zu e-Rechnungen erforderlich, denn einige ihrer Vorgaben konfliktieren mit dem geltenden deutschen UStG:

- ◆ Die Richtlinie gestattet es jedem Steuerpflichtigen, selbst den Aufbewahrungsort der von ihm erhaltenen und von Kopien der von ihm ausgestellten Rechnungen zu bestimmen, sofern er „den zuständigen Behörden auf deren Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen oder Daten unverzüglich zur Verfügung stellt.“ Seine e-Rechnungen könnten so beispielsweise von einem Dienstleister in einem anderen Land bereitgehalten werden. § 146 Abs. 2 AO schreibt hingegen in Deutschland für alle steuerrelevanten Belege die Speicherung „im Bereich des Gesetzes“ vor. Für elektronische Rechnungen ist eine solche Einschränkung gemäß [2001/115/EG] nicht zulässig, wenn die elektronische Aufbewahrung in einem anderen Land „einen vollständigen Online-Zugriff auf die betreffenden Daten gewährleistet“.
- ◆ Die EU-Richtlinie verlangt für e-Rechnungen lediglich eine fortgeschrittene elektronische Signatur nach [1999/93/EG] und gestattet es den Mitgliedstaaten, eine fortgeschrittene elektronische Signatur zu fordern, die auf einem qualifizierten Zertifikat beruht und von einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt wird. Außer einer bis 31.12.2005 fakultativ möglichen Anzeigepflicht dürfen die Mitgliedstaaten ihren Bürgern keine weiteren Pflichten oder Formalitäten auferlegen, sofern die Rechnungen in einem Land ausgestellt werden, mit dem eine Rechtshilfeabkommen existiert. Die Akkreditierung nach SigG, wie sie das deutsche UStG für elektronische Rechnungen vorsieht, wäre demzufolge ab 2004 unzulässig.
- ◆ Die EU-Richtlinie sieht ferner einige Mindestanforderungen vor, die über die Anforderungen des deutschen UStG (§ 14 Abs. 1) und der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [UStDV] (§§ 31, 32) hinausgehen. So müssen „Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke“ u.a.
 - ◆ das Ausstellungsdatum,
 - ◆ „eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird“, und

◆ die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsstellers enthalten. Außerdem dürfen gemäß EU-Richtlinie Rechnungen nur dann auf elektronischem Weg übermittelt werden, wenn der Empfänger vorab zugestimmt hat.

Die EU-Richtlinie muss von den Mitgliedstaaten bis spätestens 1.1.2004 in nationales Recht umgesetzt werden.

6 Online-Forum des BMF

Um einen „sachlich qualifizierten Lern- und Meinungsbildungsprozess“ in Gang zu bringen und für alle Beteiligten „ausgewogene und praktische Antworten auf die neue Abrechnungsform zur elektronischen Rechnung zu entwickeln“ sowie mehr Bürgerbeteiligung und Transparenz der öffentlichen Verwaltung zu erreichen, bedient sich das Bundesfinanzministerium des Internet: Unter der Adresse www.elektronische-abrechnung.de wurde ein Online-Forum eingerichtet, in dem technische, rechtliche und allgemeine Aspekte und Probleme mit der neuen Form der Abrechnung diskutiert werden können. Dort stehen auch die wichtigsten Dokumente zur elektronischen Abrechnung zum Download zur Verfügung. Die ersten Diskussionsbeiträge im Forum werfen weitere interessante Fragen zur Anwendung bzw. Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben zur elektronischen Rechnung auf.

Fazit

Die elektronische Rechnung hat das Potential, die „Killer-Anwendung“ oder der „Türöffner“ zu werden, der digitale Signaturen auf breiter Front in Wirtschaft und Verwaltung etabliert. Die zahlreichen offenen Fragen im Umfeld der GDPdU und die fehlende Interoperabilität der „akkreditierten Signaturen“ nach SigG dürften hinsichtlich elektronischer Rechnungen derzeit allerdings zumindest kurzfristig eher für Zurückhaltung bei den Unternehmen sorgen. Dies gilt um so mehr, als sich durch die EU-Richtlinie zur Rechnungsstellung auch bereits konkreter Änderungsbedarf an den entsprechenden deutschen Bestimmungen abzeichnet.¹⁶

¹⁶ Der Finanzausschuss des Bundestages hat schnell reagiert und in seiner Beschlussempfehlung für ein „Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes

Literatur

- [AO] *Abgabenordnung* vom 16.3.1976, BGBl. I S. 613 (1977 I S. 269).
- [GDPdU] *Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)*, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16.7.2001, BStBl. I S. 415.
<http://www.dud.de/dud/documents/gdpdu-010716.pdf>
- [GoBS] *Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme*, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7.11.1995, BStBl. I S. 738.
- [SigG_97] *Gesetz zur digitalen Signatur (Signaturgesetz – SigG)* vom 22.7.1997, BGBl. I S. 1870.
- [SigG_01] *Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz)* vom 16.5.2001, BGBl. I S. 876.
- [SigV] *Verordnung zur elektronischen Signatur (Signaturverordnung)* vom 16.11.2001, BGBl. I S. 3074.
- [StÄndG_01] *Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz – StÄndG) 2001* vom 20.12.2001, BGBl. I S. 3794.
- [StSenkG] *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)* vom 23.10.2000, BGBl. I S. 1433.
- [StVBG] *Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG)* vom 19.12.2001, BGBl. I S. 3922.
- [UStDV] *Umsatzsteuerdurchführungsverordnung* vom 21.12.1979, BGBl. I S. 2359.
- [UStG] *Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG)* vom 9.6.1999, BGBl. I S. 1270.
- [1999/93/EG] *Richtlinie 1999/93/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.12.1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen*, ABl. der EG L 13 vom 19.1.2000, S. 12.
- [2001/115/EG] *Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung*, ABl. der EG L 15 vom 17.1.2002, S. 24.

und zur Änderung von Steuergesetzen“ einen entsprechenden Passus ergänzt (BT-Drucksache 14/8887). Durch die Ergänzung wird für elektronische Rechnungen neben einer „akkreditierten“ Signatur auch eine „nur“ qualifizierte Signatur (ohne Anbieterakkreditierung) zugelassen – und somit den Anforderungen der EU-Richtlinie Rechnung getragen wird.