

UVR-Themen

Neues zur elektronischen Rechnung

StB, CISA Stefan Groß, München^{*)} / RA Dr. Nils Hallermann, München^{**)} / Dipl. Finanzwirt Bernhard Lindgens, Bonn^{***)}

Im selben Maße, wie sich der elektronische Rechnungsversand in der Praxis etabliert, entstehen neue Zweifelsfragen auf diesem verhältnismäßig jungen Rechtsgebiet. Dieser Beitrag stellt eine Fortsetzung zu dem UVR-Artikel „Elektronische Rechnungen im Lichte der Umsatzsteuer“¹⁾ dar und sucht dabei nach Antworten, um den betroffenen Unternehmen eine Hilfestellung bei der praktischen Umsetzung der elektronischen Rechnungsstellung zu geben. Dazu soll der aktuelle Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Rechnungsstellung kritisch beleuchtet und die Praxistauglichkeit im Hinblick auf die elektronische Rechnungsvariante hinterfragt werden.

Inhalt	Seite
I. Verifikation keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	138
II. EDI-Rechnungen künftig ohne Sammelrechnungen	139
III. Elektronisches Gutschriftverfahren	139
IV. „Roaming“	141
V. Signaturgefälle	143
VI. Richtlinienvorschlag als wahrer Königsweg?	144
VII. Fazit	144

Literatur: Ahrens/Löser, Geplante Abschaffung der zusammenfassenden Rechnung bei elektronischer Übermittlung von Rechnungen im EDI-Verfahren, DB 2008, 177; Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, München, 8. Aufl. 2005; Groß/Lindgens, Elektronische Rechnungen im Lichte der Umsatzsteuer, UVR 2008, 107; Münchener Kommentar, BGB, München, 5. Aufl. 2007; Palandt, BGB, München, 68. Aufl. 2009; Staudinger, BGB – Neubearbeitung, München 2004.

I. Verifikation keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Die Vorgaben in Bezug auf den elektronischen Rechnungsversand sind in erster Linie durch das Umsatzsteuergesetz bzw. die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) geprägt. Im Vordergrund steht dabei stets die Frage, ob die elektronische Rechnung den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Allerdings werden in der Diskussion zur elektronischen Rechnung gelegentlich zwei voneinander getrennte Ebenen vermengt. Dies sind der Vorsteuerabzug auf der einen und die Prüfpflichten nach den GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen)²⁾ auf der anderen Seite.

Die Vorgaben für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf nationaler Ebene regelt § 15 UStG. Der Vorsteuerabzug gesetzlich geschuldeter Steuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) setzt eine Rechnung auf der Grundlage der § 14, § 14a UStG voraus, nicht weniger, aber auch nicht mehr. Im Hinblick auf den elektronischen Rechnungsversand erfordert dies eine Rechnung mit qualifizierter elektronischer Signatur (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG) bzw. die Übermittlung von Rechnungen im sogenannten EDI-Verfahren (§ 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

Strikt hiervon zu trennen sind u. E. die weiteren Vorgaben zur Aufbewahrung und Prüfbarkeit elektro-

nisch übermittelter Rechnungen. Nach den GDPdU treffen den Rechnungsempfänger bestimmte Verifizierungs- bzw. Protokollierungspflichten, die jedoch grundsätzlich wenig mit seiner Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu tun haben. Da § 15 UStG weder auf eine Verifikation noch auf eine sonst geartete Prüfung beim Rechnungsempfänger abstellt, müssen stets weitere Sachverhalte, wie etwa ein Verstoß gegen die Rechnungsvorgaben nach § 14 Abs. 4 UStG hinzutreten, um den Vorsteuerabzug begründet in Frage zu stellen. Zieht man den Vergleich zur Papierwelt, so wird diese Sichtweise deutlich:

Versendet A eine Papierrechnung an B in einem verschlossenen Umschlag, so steht es dem Rechnungsempfänger bei Kenntnis des Rechnungsinhaltes frei, die daraus entstehende Vorsteuer zu beanspruchen. Einer Öffnung des Umschlages einschl. Rechnungsprüfung bedarf es insofern nicht. Tatsächlich kommt es lediglich darauf an, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Öffnet also der Leistungsempfänger den Umschlag (z. B. während einer steuerlichen Außenprüfung) erst nach einigen Jahren und liegt eine Rechnung i. S. d. § 14 UStG vor, so stand damit auch dem Recht auf Vorsteuerabzug von Beginn an nichts entgegen. Genauso verhält es sich bei elektronisch übermittelten Rechnungen. Das UStG fordert an keiner Stelle eine Verifikation für den Vorsteuerabzug. Auch Art. 246 Abs. 1 der MwStSystRL ist keine zwingende Verpflichtung zur Prüfung der qualifizierten elektroni-

*) Steuerberater und CISA Stefan Groß ist Partner bei Peters, Schönberger & Partner in München.

**) Dr. Nils Hallermann ist Rechtsanwalt und Diplom-Betriebswirt (BA) bei Peters, Schönberger & Partner in München.

***) Dipl. Finanzwirt Bernhard Lindgens ist in der Betrugsbekämpfung beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1) Groß/Lindgens, UVR 2008, 107.

2) GDPdU v. 16. 7. 2001, BStBl I 2007, 415.

schen Signatur zu entnehmen. Er verlangt lediglich, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhaltes sowie deren Lesbarkeit für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist gewährleistet sind. Dazu bleibt über eine erneute Verifikation auch Jahre nach der elektronischen Übermittlung der Nachweis der geforderten Authentizität und Integrität erhalten. Unabhängig davon sei dennoch jedem Unternehmer dringend angeraten, eine entsprechende Prüfung der elektronischen Signatur vorzunehmen, und sei es durch von ihm beauftragte Dritte, denn nur so kann er Rechnungsmängel erkennen und zeitnah eine Korrektur durch den Rechnungsaussteller verlangen.

II. EDI-Rechnungen künftig ohne Sammelrechnungen

Gem. § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG (Art. 233 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) ist die Übermittlung von Rechnungen auch im so genannten EDI-Verfahren (Electronic Data Interchange) zulässig. Soweit der EDI-Datensatz seinerseits nach den Vorgaben des § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG qualifiziert elektronisch signiert ist, kommt u. E. § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG zur Anwendung.³⁾ Die Anerkennung der im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen setzt voraus, dass ein Verfahren zum Einsatz kommt, welches die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleistet. Mit dem Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens,⁴⁾ das zum 25. 12. 2008 in Kraft getreten ist, ist die bisherige Voraussetzung einer zusammenfassenden Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder elektronischer Form entfallen. Damit geht der deutsche Gesetzgeber konform mit Art. 233 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL und verzichtet künftig auf die verschärfte Anforderung einer Sammelrechnung (Art. 233 Abs. 3 MwStSystRL). Unabhängig davon bleibt jedoch die gesetzliche Vorgabe zur Sicherstellung der Authentizität und Integrität unverändert bestehen. Da der Finanzverwaltung somit die Sammelrechnung als „sichtbarer“ Nachweis mit Kontrollfunktion verloren geht, ist davon auszugehen, dass die steuerliche Außenprüfung bei elektronischen Rechnungen, die per EDI übermittelt werden, künftig andere Nachweise einfordern wird. Nach ersten Aussagen der Finanzverwaltung steht zu vermuten, dass sich deren Prüfungen im EDI-Fall in Richtung Belegprüfung verschieben werden. Dies könnte sich dergestalt äußern, dass die Prüfer sich einzelne oder ausgewählte Rechnungen aus einer EDI-Nachricht am Bildschirm darstellen lassen und auf das Vorhandensein der vorgeschriebenen Rechnungsattribute (§ 14 Abs. 4 UStG) sowie das korrekte Verbuchen hin prüfen. Womöglich müssen hierfür auch vorhandene EDI-Konverter so erweitert werden, dass sie über die Erzeugung bildhaft darstellbarer Datensätze eine hinreichend verlässliche Prüfung erlauben. Inwieweit sich die Finanzverwaltung hingegen mit einer isolierten Prüfung des Verfahrens zufrieden geben wird, ist fraglich, gerade weil dies selbst für Fachleute nicht einfach umzusetzen ist. Unabhängig vom Wegfall der Sammelrechnung verlangt eine Anerkennung entsprechender Rechnungen, dass für den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission v. 19. 10. 1994 über die rechtlichen Aspekte des Datenaustauschs⁵⁾ besteht. Die hierauf ba-

sierende Mustervereinbarung nebst Anhang enthält sowohl Sicherheitsverfahren zur Überprüfung des Ursprungs und der Integrität (Art. 6 der Empfehlung) als auch Verfahren zur Gewährleistung der Echtheit und Unversehrtheit der durch EDI übermittelten Daten. Daneben finden sich u. a. Ausführungen zum Umgang mit zurückgewiesenen EDI-Nachrichten, zur Protokollierungen, zur Aufzeichnung und Speicherung oder zur Reproduzierbarkeit entsprechender Nachrichten. Mangels eindeutiger inhaltlicher Anknüpfungspunkte kann die Empfehlung der Kommission freilich kaum zur Beurteilung der Frage herangezogen werden, ob das eingesetzte oder geplante EDI-Verfahren die umsatzsteuerlichen Anforderungen erfüllt. Zur Beseitigung dieser Rechtsunsicherheit dürften nicht wenige Unternehmen daher bestrebt sein, ihr individuelles EDI-Verfahren mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen. Eine solche Vorgehensweise setzt allerdings insbesondere voraus, dass die Finanzbehörden der Länder über entsprechend geschulte EDI-Fachleute verfügen. Zudem stünde ein hoher Kosten-, Zeit- und Verwaltungsaufwand zu befürchten. Als gangbare Alternative hat die Standardisierungsorganisation GS1 Germany mit Fokus u. a. auf die Bereiche Konsumgüter, Gesundheitswesen, Logistik, Automotive und eGovernment den Entwurf einer auf der obigen Empfehlung der Kommission basierenden EDI-Mustervereinbarung über den elektronischen Datenaustausch zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger entwickelt, die als praktische Anwendungshilfe für die deutsche Wirtschaft gedacht ist.⁶⁾ Letztlich sollte ein besonderes Augenmerk insbesondere auf eine aussagekräftige Verfahrensdokumentation auf der Grundlage der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme des BMF)⁷⁾ gelegt werden, die auch die beschriebene Mustervereinbarung umfasst, in der die Sicherstellung der Authentizität und Integrität des eingesetzten EDI-Verfahrens vom Prüfer nachvollziehbar abgebildet ist.

III. Elektronisches Gutschriftverfahren

Insbesondere Industriezweige, welche regelmäßig im Gutschriftverfahren abrechnen, stellen vermehrt die Frage nach der Anerkennung der elektronischen Rechnungsvariante. Auf der Grundlage des BMF-Schreibens v. 29. 1. 2004⁸⁾ sind Gutschriften auf elektronischem Weg zulässig. Analog zur Papierrechnung verlangt dabei § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG (Art. 224 Abs. 1 MwStSystRL) eine vorherige Vereinbarung, welche als privatrechtlicher Vertrag schriftlich, mündlich oder konkludent abgeschlossen werden kann.⁹⁾ Weiter fordert die Wirksamkeit einer auf elektronischem Weg übermittelten Gutschrift, dass diese dem leistenden Unternehmer auf der Grundlage des § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG übermittelt worden ist und dieser bei Annahme gewöhnlicher Umstände

3) Vgl. Groß/Lindgens, UVR 2008, 107, 111.

4) SteuBAG v. 20. 12. 2008, BGBl. I 2008, 2850.

5) ABl. EG 1994 Nr. L 338, 98.

6) http://www.gs1-germany.de/content/standards/ebusiness/edipraxis/elektron_rechnungen/index_ger.html.

7) BMF v. 7. 11. 1995, IV A 8 – S 0316 – 52/95, BStBl I 1995, 738.


8) BMF v. 29. 1. 2004, IV B 7 – S 7280 – 19/04, BStBl I 2004, 258.


9) BMF v. 29. 1. 2004, IV B 7 – S 7280 – 19/04, BStBl I 2004, 258, Rz. 5; Abschn. 184 Abs. 2 UStR.

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

STOTax
Stollfuß Medien

Jetzt noch mehr (Mehr)wert: Die Umsatzsteuer- Handausgabe 2008/09





Mit integrierter Online-Nutzung
www.stollfuss.de

- **Vollständig:**
Mit Gesetzestexten, Verordnungen, Richtlinien, Verwaltungsanweisungen und relevanter Rechtsprechung für die Veranlagung 2008 und den Voranmeldezeitraum 2009
- **Aktuell:**
Mit aktuellen Änderungsgesetzen, u.a. JStG 2009 und Steuerbürokratieabbaugesetz
- **International:**
Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in der Handausgabe und als Online-Zugang enthalten

Umsatzsteuer Handausgabe 2008/09

Online-Datenbank
Zugang zur Online-Datenbank 2008/09
ISBN 978-3-08-181600-5
Preis € 32,-

Handausgabe
inkl. Zugang zur Online-Datenbank
2009, geb., 896 Seiten
ISBN 978-3-08-361608-5
Preis € 38,- (inkl. Nutzungsrecht der Online-Datenbank)
Netzwerklicenz auf Anfrage

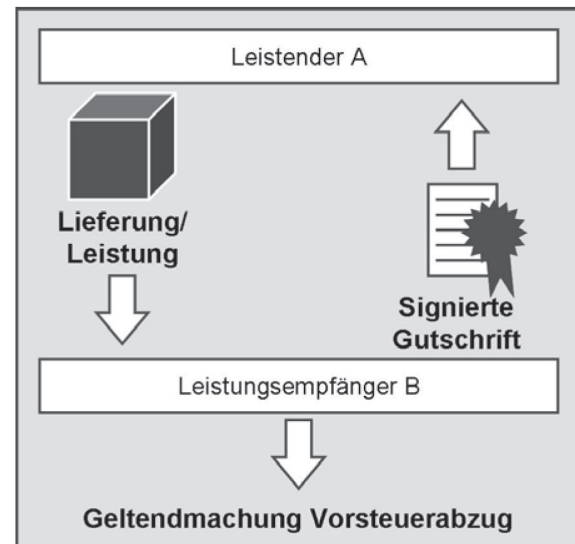
BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien
Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (01805) 78 97 77*
E-Mail: bestellung@stollfuss.de | Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant.
Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

* Dieser Anruf kostet aus dem Festnetz der Deutschen Telekom 14 ct pro Minute. Bei Anrufen aus anderen Netzen, auch Mobilfunknetzen, gelten möglicherweise abweichende Preise.

Stand: März 2009. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

die Möglichkeit der Kenntnisnahme hat.¹⁰⁾ Im Gegensatz zu einer durch den leistenden Unternehmer ausgestellten Rechnung wechseln allerdings die Pflichten zwischen den Beteiligten. Im elektronischen Gutschriftsfall ist die Gutschrift nun durch den Leistungsempfänger mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen. Genau hier sollte jedoch die Sinnhaftigkeit dieser Regelung hinterfragt werden. Der Rechnungsempfänger ist derjenige, der die Vorsteuer beim Finanzamt geltend macht und der beim klassischen Rechnungsversand (ohne Gutschrift) die Signatur des leistenden Unternehmers verifiziert. Folgt man den Vorgaben des BMF-Schreibens, so würde dies bedeuten, dass der Leistungsempfänger signiert und – um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen – im Anschluss seine eigene Signatur verifiziert. Vor dem Hintergrund einer wirksamen Betrugsbekämpfung entbehrt diese „Selbstprüfung“ jeglicher Logik, umso mehr, wenn man bedenkt, dass Mängel bei der Verifikation u. E. isoliert nicht geeignet sind, den Vorsteuerabzug in Frage zu stellen (vgl. I.).



Im Kontext der GDPdU muss darauf hingewiesen werden, dass das Recht der Finanzverwaltung auf Datenzugriff zum Jahreswechsel eine interessante Neuerung erfahren hat. Auf der Grundlage des § 146 Abs. 2b AO soll es künftig im Ermessen der Finanzverwaltung liegen, bei Nichteinräumung des Rechts auf Datenzugriff ein Verzögerungsgeld von 2 500 € bis 250 000 € zu erheben. Während der neu hinzugefügte § 146 Abs. 2a AO dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen das Recht einräumt, elektronische Bücher in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union zu führen und aufzubewahren, holt der auf diese Vereinfachungsvorschrift folgende § 146 Abs. 2b AO zum fiskalischen Gegenschlag aus. Mit bis zu 250 000 € sollen nicht nur Fälle einer unzulässigen Auslandsverlagerung, sondern darüber hinaus auch generelle Verstöße gegen § 147 Abs. 6 AO – also gegen das Recht auf Datenzugriff – sanktioniert werden. Die betroffenen Unternehmen mögen sich zurecht fragen, welche

10) Zeuner in Bunjes/Geist, 8. Aufl. 2005, § 14 UStG Rz. 22.

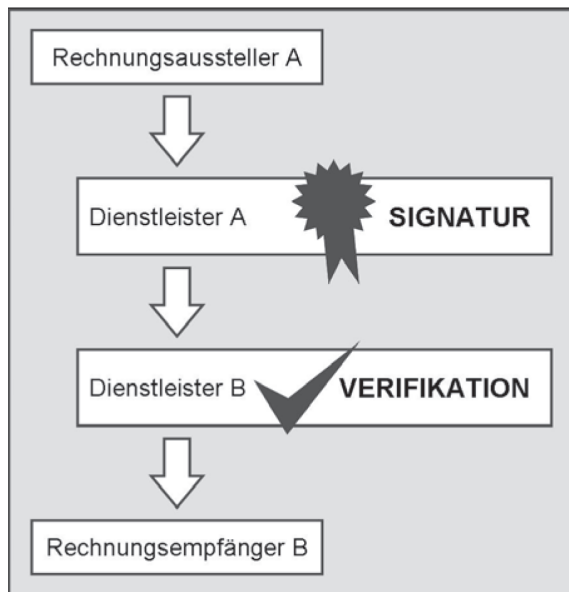
Sanktionshärten durch die Einführung des Verzögerungsgeldes zu erwarten sind. Zunächst ist festzustellen, dass es sich hierbei um einen bislang unbestimmten Rechtsbegriff handelt, welcher in der Praxis mit Leben zu füllen sein wird. Einen ersten Hinweis leistet erneut die Gesetzesbegründung, welche den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zum entscheidenden Maßstab erhebt und dem Betriebsprüfer insoweit eine unternehmensspezifische Sichtweise abverlangt.

IV. „Roaming“

In der Praxis wird im Rahmen des Prozess-Outsourcings zunehmend von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, elektronische Rechnungen von spezialisierten Signatur-Dienstleistern ausstellen, signieren und an den Rechnungsempfänger versenden zu lassen (Outsourcing). Ergänzend zu Fragen der umsatzsteuerlichen Anerkennung verschiedener Betreibermodelle,¹¹⁾ rücken insbesondere Fallkonstellationen in das umsatzsteuerliche Interesse, bei welchen mehrere Signatur-Dienstleister interagieren (in der Praxis zunehmend – wenn auch in der Sache falsch – als „Roaming“ bezeichnet). Derartige Modelle kommen insbesondere dann zum Tragen, wenn sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Rechnungsempfänger einen eigenen Signatur-Dienstleister einsetzen. Als Grundfall soll hierbei von einem Rechnungsaussteller A und einem Rechnungsempfänger B ausgegangen werden, die jeweils einen eigenen Signatur-Dienstleister DA bzw. DB einsetzen.

Fall 1:

Dienstleister DA signiert für Rechnungsaussteller A,
Dienstleister DB verifiziert für Rechnungsempfänger B.

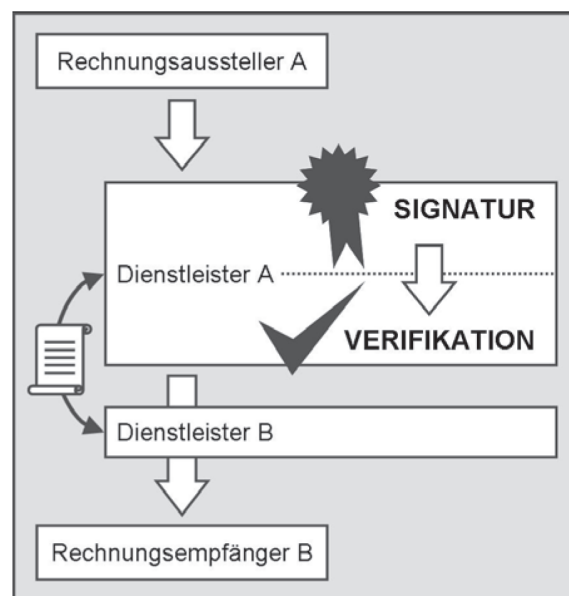


In Fall 1 übergibt der Signatur-Dienstleister DA die elektronische Rechnung namens und im Auftrag des Rechnungsausstellers an DB. Der Signatur-Dienstleister DB nimmt seinerseits die elektronische Rechnung namens und im Auftrag des Rechnungsempfängers in Empfang. Die zivilrechtliche Anerkennung verlangt

sowohl vom Rechnungsaussteller als auch vom Rechnungsempfänger einen Auftrag (Nutzungsvereinbarung) nebst Vollmacht mit dem jeweiligen Signatur-Dienstleister.¹²⁾ Im Ergebnis muss A seinen Signatur-Dienstleister DA beauftragen, sich mit B (vertreten durch DB) auf den elektronischen Rechnungsversand zu einigen, die Rechnung im Namen von A zu erstellen, zu signieren und im Namen von A an einen von B zu benennenden Signatur-Dienstleister (Empfänger) elektronisch zu übermitteln; für Handlungen gegenüber Außenstehenden (also gegenüber B) ist neben der Beauftragung auch eine Bevollmächtigung erforderlich. B wiederum muss den Signatur-Dienstleister DB beauftragen, die ihm von DA zugeleitete Rechnung in Empfang zu nehmen, zu verifizieren, ein Prüfprotokoll zu erstellen und dieses nebst Rechnung an B zu senden; für die Inempfangnahme (die gegenüber einem Außenstehenden – nämlich A – stattfindet) ist wiederum eine Vollmacht notwendig. Im Gegensatz zu den im Weiteren beschriebenen Fallvarianten werden die Signatur-Dienstleister jeweils nur für eine Seite tätig. Insbesondere nehmen sie kein Rechtsgeschäft oder geschäftsähnliche Handlung als Vertreter eines anderen mit oder gegenüber sich selbst als Vertreter eines Dritten vor, so dass kein Fall des § 181 BGB (Mehrvertretung, d. h. Vertretung von zwei Parteien gleichermaßen durch ein und denselben gemeinsamen Vertreter) vorliegt. Überdies ist ein vertragliches Verhältnis zwischen den Signatur-Dienstleistern selbst nicht erforderlich (es besteht lediglich ein vertragliches Verhältnis zwischen A und B, die jeweils ihre Erfüllungsgehilfen, nämlich DA und DB, einsetzen).

Fall 2:

Dienstleister DA signiert für Rechnungsaussteller A und verifiziert zugleich für Signatur-Dienstleister DB (beauftragt durch Rechnungsempfänger B).

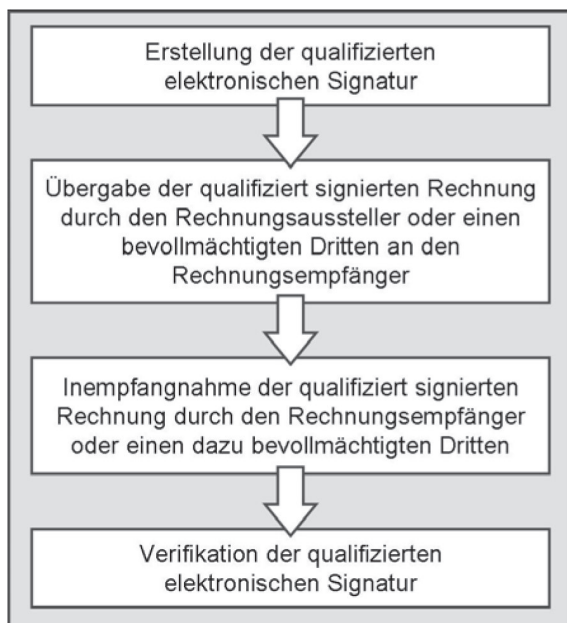


11) Vgl. dazu ausführlich Groß/Lindgens, UVR 2008, 107, 111.

12) Zur Erkennbarkeit der Vertretungssituation vgl. Groß/Lindgens, UVR 2008, 107, 112.

Entsprechend Fall 1 bedarf es aus zivilrechtlicher Sicht zunächst der dort aufgeführten Auftragsverhältnisse und Vollmachten zwischen dem Rechnungsaussteller A und dem Signatur-Dienstleister DA sowie zwischen dem Rechnungsempfänger B und dem Signatur-Dienstleister DB. Im Unterschied zum ersten Fall ist allerdings der Signatur-Dienstleister DA neben dem Signiervorgang zusätzlich mit der Verifikation betraut und übernimmt damit stellvertretend eine Aufgabe, die in den Aufgabenbereich von DB (der hierzu von B beauftragt wurde) fällt.

Die zeitlich chronologische Abfolge stellt sich insoweit wie folgt dar:



Die Besonderheit dieser Fallgestaltung liegt damit aufgrund des Ablaufes darin, dass sich die Übergabe und die Inempfangnahme der Rechnung in einer Person – nämlich DA – vollziehen; der „Rechnungsübergabepunkt“ liegt also allein im Innenbereich von DA und nicht an der Schnittstelle von zwei Personen wie in Fall 1 (dort zwischen DA und DB). Damit ist bei dieser Fallkonstellation zivilrechtlich eine sog. Mehrvertretung (s. o.) gegeben: DA übergibt die Rechnung als Vertreter von A an (sich selbst nämlich) DA als Vertreter von DB, (dieser wiederum als Vertreter von) B. Danach wird die empfangene Rechnung durch DA verifiziert und (über DB) an B weitergeleitet. Folglich muss DA vom Verbot der Mehrvertretung (§ 181 BGB) explizit befreit werden, denn dieses bezieht sich nicht nur auf die Abgabe und den Empfang von Willenserklärungen (insbesondere beim Vertragsabschluss), sondern auch auf geschäftsähnliche Handlungen, hier die Übergabe der elektronischen Rechnung namens und im Auftrag von A sowie die Inempfangnahme derselben namens und im Auftrag von B. Anders ließe sich dies nur dann konstruieren, wenn DA die Rechnung an DB übermitteln würde („Rechnungsübergabepunkt“ an der Schnittstelle zwischen DA und DB) und DB dann in einem zweiten Schritt diese empfangene Rechnung wiederum an DA weiterleiten würde, der sie dann verifi-

ziert. In diesem Fall würde DA tatsächlich nur im Innenbereich von DB tätig und es fänden keine geschäftsähnlichen Handlungen „innerhalb“ von DA statt.

Für den wirksamen Empfang der qualifiziert signierten Rechnung durch DA muss DB diesen mit der Inempfangnahme der qualifiziert signierten Rechnung und der Verifikation derselben zivilrechtlich beauftragen. Darüber hinaus aber ist es auch erforderlich, dass DB im Namen von B den Signatur-Dienstleister DA dazu (unter-) bevollmächtigt, die qualifiziert signierte Rechnung namens und im Auftrag des B in Empfang zu nehmen. Da DA bei Übergabe (für A) und Inempfangnahme (für B) der Rechnung gleichzeitig A und B vertritt, muss er von A und DB (welcher hierbei in Vollmacht für B handelt) nicht nur bevollmächtigt, sondern wie dargestellt auch vom Verbot der Mehrvertretung befreit werden. Für die Erteilung einer Untervollmacht empfiehlt es sich, dass der Bevollmächtigte (DB) den Unterbevollmächtigten (DA) im Namen des Vertretenen (B) bevollmächtigt, so dass der Unterbevollmächtigte (DA) den ursprünglich Vertretenen (B) repräsentiert.¹³⁾ Hierzu muss der Hauptvertreter (DB) die Vollmacht im Namen des Vertretenen (B) erteilen, um die nach § 164 BGB erforderliche Identität zwischen dem Vollmachtgeber und dem Vertretenen zu gewährleisten.¹⁴⁾ DB muss also den Signatur-Dienstleister DA im Namen des B bevollmächtigen, so dass DA daraufhin im Namen des B (nicht: im Namen von DB als Vertreter von B) handeln kann. Da eine Untervollmacht an sich nicht weiter gehen kann als die zugrunde liegende Hauptvollmacht,¹⁵⁾ bedarf es hierfür auch für DB selbst der Befreiung vom Verbot der Mehrvertretung (§ 181 BGB) durch B. Darüber hinaus muss Dienstleister DB seitens B die Berechtigung eingeräumt werden, Untervollmachten an einen Dritten (DA) mit Wirkung gegenüber B erteilen zu dürfen. Wenngleich teilweise vertreten wird, dass sich die Berechtigung zur Erteilung von Untervollmachten bereits aus den Umständen ergeben kann,¹⁶⁾ ist es u. E. ratsam, die Berechtigung zur Erteilung von Untervollmachten explizit in die Vollmacht von B an Dienstleister DB aufzunehmen.

Neben der zivilrechtlichen Sichtweise muss der Signatur-Dienstleister DA im Fall der Mehrvertretung („Rechnungsübergabepunkt“ in seinem Innenbereich) eine hinreichende organisatorische und technische Sphärentrennung zwischen dem Signatur- und dem Verifikationsprozess bzw. aus rechtlicher Sicht zwischen der Übergabe der elektronischen Rechnung namens und im Auftrag des Rechnungsausstellers und der Inempfangnahme derselben namens und im Auftrag des Rechnungsempfängers gewährleisten.¹⁷⁾

Für Fall 2 lässt sich also zusammenfassend festhalten: Das Zivilrecht gestattet, dass der Signatur-Dienstleister DA eine elektronische Rechnung für den Rechnungsaus-

13) Schilken in Staudinger, 2004, § 167 BGB Rz. 61; Schramm in Münchener Kommentar, 5. Aufl. 2006, § 167 BGB Rz. 94.

14) Schilken in Staudinger, 2004, § 167 BGB Rz. 61.

15) Heinrichs in Palandt, 68. Aufl. 2009, § 167 BGB Rz. 12.

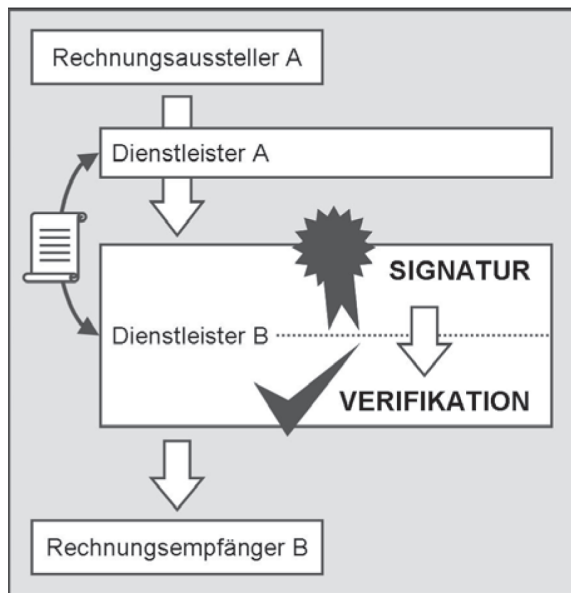
16) BayObLG, ZMR 2003, 283, 284; Schilken in Staudinger, 2004, § 167 BGB Rz. 63; Schramm in Münchener Kommentar, 5. Aufl. 2006, § 167 BGB Rz. 102.

17) Vgl. dazu ausführlich Groß/Lindgens, UVR 2008, 107, 114.

steller A ausstellt, qualifiziert elektronisch signiert und versendet, diese daraufhin für den Rechnungsempfänger B empfängt und verifiziert und der Signatur-Dienstleister DB seinerseits die Rechnung nur noch an den Rechnungsempfänger B weiterleitet. Entscheidend für die rechtliche Anerkennung ist neben der organisatorischen und technischen Sphärentrennung bei DA die vertragliche Ausgestaltung. Über den Fall 1 hinaus bedarf es neben der Befreiung des Dienstleisters DA (sowohl durch A als auch durch DB) vom Verbot der Mehrvertretung (§ 181 BGB) einer expliziten Unterbevollmächtigung des Signatur-Dienstleisters DA durch den Signatur-Dienstleister DB. Ferner muss DB den Signatur-Dienstleister DA mit der Inempfangnahme der qualifiziert signierten Rechnung und der Verifikation derselben zivilrechtlich beauftragen. Schließlich muss Dienstleister DB namens und in Vollmacht des B Untervollmacht zur Inempfangnahme der Rechnung namens und im Auftrag des Rechnungsempfängers unter Befreiung vom Verbot der Mehrvertretung erteilen dürfen. Dabei empfiehlt es sich, die Berechtigung zur Unterbevollmächtigung des Dienstleisters DB (von B) mit der Möglichkeit einer Befreiung vom Verbot der Mehrvertretung gegenüber Dritten (hier DA) auszustatten.

Fall 3:

Dienstleister DA leitet die Rechnung nur weiter an Provider B, Dienstleister DB signiert für Rechnungsaussteller A, verifiziert für Rechnungsempfänger B und leitet an diesen weiter.



Aus zivilrechtlicher Sicht ist Fall 3 entsprechend Fall 2 zu würdigen, wobei die Grundsätze der Sphärentrennung und die Besonderheiten bei der Bevollmächtigung spiegelbildlich auf den Signatur-Dienstleister DB anzuwenden sind. Unabhängig von der rechtlichen Würdigung ist aus Prozessbewertungen Fall 2 der Vorzug zu geben, weil mit Fall 3 zur Erfüllung von Aufbewahrungsvorschriften ein höherer Aufwand verbunden ist; schließlich müssen die beim Signatur-Dienstleister DB generierten elektronischen Rechnungen zuletzt an den Signatur-Dienstleister DA rückübermittelt werden.

V. Signaturgefälle

Anders als das deutsche Umsatzsteuergesetz stellt die MwStSystRL (Art. 233 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL) lediglich das Erfordernis einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur auf, eröffnet den Mitgliedsstaaten aber zugleich, optional zu verlangen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur auf einem qualifizierten Zertifikat beruht und mittels einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt wird (Art. 233 Abs. 2 MwStSystRL). Durch diese Vorgabe von Mindestanforderungen kommt es dazu, dass elektronische Rechnungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten sehr heterogen behandelt werden, wie nachfolgende Liste ausgewählter Mitgliedsstaaten verdeutlicht:

Land	vorgeschriebene Signatur
Belgien	fortgeschrittene elektronische Signatur
Dänemark	fortgeschrittene elektronische Signatur
Deutschland	qualifizierte elektronische Signatur (seit 1. 1. 2008: 2 048 Bit und SHA256)
Frankreich	fortgeschrittene elektronische Signatur
Griechenland	für grenzüberschreitende Transaktionen: qualifizierte elektronische Signatur
Irland	fortgeschrittene elektronische Signatur
Italien	qualifizierte elektronische Signatur
Luxemburg	fortgeschrittene elektronische Signatur
Niederlande	fortgeschrittene elektronische Signatur
Österreich	fortgeschrittene elektronische Signatur
Polen	qualifizierte elektronische Signatur
Portugal	fortgeschrittene elektronische Signatur
Spanien	qualifizierte elektronische Signatur
Tschechische Republik	qualifizierte elektronische Signatur
Ungarn	fortgeschrittene elektronische Signatur
Vereinigtes Königreich	fortgeschrittene elektronische Signatur

Es stellt sich in diesem Zusammenhang für Rechnungsaussteller und Signatur-Dienstleister gleichermaßen die Frage, inwieweit es bei Rechnungsstellungen innerhalb der EU jeweils einer Signaturkarte des jeweiligen Landes bedarf oder ob – etwa für eine Rechnung mit ausgewiesener französischer Umsatzsteuer – auch eine deutsche Signaturkarte/Signaturerstellungseinheit verwendet werden darf? Entschei-

dende Bedeutung kommt hierbei § 23 der Signaturrechtlinie 1999/93/EG¹⁸⁾ zu, welcher zu ausländischen elektronischen Signaturen und Produkten für elektronische Signaturen Stellung nimmt. Demnach sind elektronische Signaturen, für die ein ausländisches qualifiziertes Zertifikat aus einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder aus einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vorliegt, qualifizierten elektronischen Signaturen gleichgestellt, soweit sie Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 1999/93/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. 12. 1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen¹⁹⁾ in der jeweils geltenden Fassung entsprechen. Deshalb müssen m. E. alle Mitgliedsstaaten solche Signaturen anerkennen. Konsequenz zu Ende gedacht, bedarf es insoweit auch keiner länder-spezifischen Signaturkarten.

VI. Richtlinienvorschlag als wahrer Königsweg?

Die Europäische Kommission hat am 29. 1. 2009 einen Richtlinienvorschlag angenommen, mit dem die Mehrwertsteuer-Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Regelung für die Rechnungsstellung geändert werden soll.²⁰⁾ Ausgehend von der Zielsetzung, die Mehrwertsteuer-Vorschriften für die Rechnungsstellung zu vereinfachen, zu modernisieren und zu harmonisieren, sollen Papierrechnungen und Rechnungen in elektronischer Form künftig gleich behandelt werden. Hierzu sollen die bisherigen Vorgaben, wonach die elektronische Rechnungübermittlung entweder einer elektronischen Signatur oder eines sog. EDI-Verfahrens bedarf, entfallen. So einfach und möglicherweise verlockend dieser Vorschlag klingt, so ist selbst bei größtem Optimismus mit keiner Änderung vor 2013 zu rechnen, bedarf es doch der Zustimmung aller Mitgliedsstaaten der EU. Vor dem Hintergrund des massiven Umsatzsteuerbetruges ist es aus nationalen Erwägungen dazu kaum vorstellbar, dass der deutsche Steuergesetzgeber auf die bislang geforderten Sicherheitsmerkmale gänzlich verzichten wird.

Unabhängig davon stellt sich die Frage, welche Folgen sich hieraus für die Praxis ergeben. Die qualifizierte elektronische Signatur befindet sich im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr unverkennbar auf dem Vormarsch. Die Entwicklung des Signaturverfahrens zum Standard bei der elektronischen Übermittlung vertraulicher Dokumente und Daten wird dazu beitragen, dass sich auch das Thema Rechnungsstellung künftig im Gesamtkontext lösen lässt. Bedenkt man, dass die Unternehmen bereits heute danach streben, ihre Prozesse unter Beachtung der derzeit geltenden Rechtslage zu optimieren, stellt sich weiter die berechtigte Frage, ob das Vertrauen in den elektronischen Rechtsverkehr dadurch gefördert wird, indem man eine bis 2013 voraussichtlich etablierte Authentifizierungskultur isoliert für Zwecke der Umsatzsteuer abmildert, verbunden mit der Gefahr, dass hierdurch die im Wirtschaftsleben unverzichtbare Integrität und Authentizität konterkariert

würde. Auch hier ist ein Vergleich hilfreich: Die Beförderung von Papierrechnungen erfolgt seit je her auf eine als sicher geltende und akzeptierte Art und Weise, dem Postweg, abgesichert durch das Briefgeheimnis. Plädiert man für einen offenen Versand reiner Textverarbeitungsdokumente oder PDF-Dateien, so könnte man beim Postweg gleichermaßen auf den Briefumschlag verzichten. Es ergibt sich von selbst, dass es wohl kaum im Interesse der Unternehmen ist, sensible Preis- oder Kundeninformationen ungesichert elektronisch zu versenden. Im Ergebnis ist u. E. davon auszugehen, dass unabhängig von den Erfolgsaussichten des Richtlinienvorschlages im Wirtschaftsleben stets ein Mindestmaß an Sicherheit gefordert sein wird. Hier ist die qualifizierte elektronische Signatur eine Möglichkeit, diesem Anspruch auch über 2013 hinweg gerecht zu werden. Die EU-Mitgliedstaaten wären hingegen schlecht beraten, wenn sie sich lediglich auf eine abstrakte und allgemein gehaltene Vorgabe zur Sicherheit im elektronischen Rechtsversand verständigen könnten. Damit würde nicht nur die dringend geforderte Standardisierung des elektronischen Rechnungsversandes in weite Ferne rücken, vielmehr würde wohl auch ein Basar an Möglichkeiten und Missinterpretationen eröffnet. Dies gilt umso mehr, als bereits heute die lediglich unterschiedlichen Signaturstufen innerhalb Europas (vgl. Punkt V.) den grenzüberschreitenden elektronischen Rechnungsversand hemmen. Blickt man kritisch hinter die Kulissen des Richtlinienvorschlages, könnte der propagierte Königsweg so schnell zum Stolperpfad werden.

VII. Fazit

Unternehmen, die nach Optimierungs- und Kosteneinsparpotenzialen suchen, werden immer häufiger beim elektronischen Rechnungsversand fündig. Die steuerlichen und rechtlichen Herausforderungen bedürfen dabei einer besonderen Sorgfalt und stellen sich als interdisziplinäre Aufgabenstellungen für Steuer-, Rechts- und IT-Experten dar. Im europäischen Kontext sind einheitliche länderübergreifende Vorgaben gefordert, die es den Unternehmen ermöglichen, einfach, standardisiert und rechtssicher von den Vorteilen des elektronischen Rechnungsaustausches zu profitieren. Der medienwirksame Vorstoß der EU-Kommission lässt nicht nur viele Fragen unbeantwortet, sondern darüber hinaus auch keine unmittelbaren Impulse für den elektronischen Rechnungsversand erwarten. Im Gegenteil, aktuell notwendige Investitionen werden hinterfragt und Einsparpotenziale, die sich heute durch den elektronischen Rechnungsversand erzielen ließen, könnten möglicherweise erhofften Vereinfachungen des Jahres 2013 zum Opfer fallen. Viel wichtiger erscheint es dagegen, bestehende Anachronismen wie etwa die Vorgaben zu Telefax-Rechnungen oder elektronischen Gutschriften zu beseitigen und damit dem Thema eine unmittelbare Attraktivität zu verleihen.

18) ABl. EG 2000 Nr. L 13.

19) ABl. EG 2000 Nr. L 13, 2.

20) <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/132&format=HTML&aged=0&language=de&guiLanguage=de>.