



## Rechtsfolgen der Erstellung und Verwendung nicht formgerechter elektronischer Rechnungen

Darstellung der zivil-, steuer- und strafrechtlichen Folgen für Versender und Empfänger

Raoul Kirmes

### Über den Autor



Raoul Kirmes ist Produktmanager bei der [mentana-Claimsoft AG](#), einem auf PKI- und Signaturlösungen spezialisierten Softwareunternehmen. Er ist Mitautor des Buches [„Digitale Signaturen in der Praxis“](#) und Verfasser von zahlreichen Fachbeiträgen zum Thema Signaturen und Beweiskraft elektronischer Dokumente.

### Einleitung

Auf die Frage an einen Unternehmer, was dieser denn mit seinen eingehenden elektronischen Rechnungen macht, erhalte ich nach wie vor in gut 80% der Fälle ungefähr folgende Antwort:

**„Die wird ausgedruckt; Merkt ja keiner; und wenn der Betriebsprüfer es doch beanstandet dann rufe ich den Lieferanten an und er sendet mir diese Rechnung im Original per Post.“**

Der folgende Beitrag wird im Einzelnen der Frage nachgehen, welche Rechtsfolgen genau ausgelöst werden, wenn sich entweder der **Versender** oder der **Empfänger** von elektronischen Rechnungen **nicht** an die **Regelungen zur elektronischen Form in § 14 Abs.3 UStG** hält.

Wie sich sogleich zeigen wird, sind diese für Versender und Empfänger durchaus verschieden. Allerdings zeigt sich auch überdeutlich, dass ein Verstoß gegen die Formvorschriften bei elektronischen Rechnungen alles Andere als eine Bagatelle ist, die neben gehörigen strafrechtlichen Sanktionen eben auch unangenehme steuerliche und zivilrechtliche Folgen nach sich ziehen kann.

### I. Formanforderungen an elektronische Rechnungen

Die grundsätzlichen Regelungen zu den Formanforderungen bei elektronischen Rechnungen sind inzwischen sicher keine Neuigkeit mehr.

Die Regelungen für den **Aussteller elektronischer Rechnungen** ergeben sich aus **§ 14 Abs. 3 UStG**. Dort heißt es:

*Bei einer auf elektronischem Weg übermittelten Rechnung müssen die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) gewährleistet sein durch*

Nr 1.

*eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S.876), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung,*

oder

*Nr. 2 elektronischen Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. EG Nr. L 338 S. 98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten, und zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung auf Papier oder unter den Voraussetzungen der Nummer 1 auf elektronischem Weg übermittelt wird. (Klammern durch den Verfasser eingefügt)*

Die **Regelungen für den Empfänger** ergeben sich aus § 15 Abs.1 Nr.1 Satz 2 UStG, in dem es u. a. heißt:

### § 15 UStG Vorsteuerabzug

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. (...) Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt.

Daneben hat sowohl der Aussteller wie der Empfänger noch weitere Prüfungs- und Archivierungsvorschriften zu beachten. Positiv formuliert wurden in § 14 UStG nur die Verpflichtungen des Rechnungsversenders. Die Formulierung des §15 UStG lässt jedoch keinen Zweifel daran, dass der Gesetzgeber alle Anforderungen an die Rechnung vor dem Vorsteuerabzug durch den Empfänger geprüft wissen will. Zu den notwendigen Tätigkeiten beim Erhalt elektronischer Rechnungen, also zum Ablauf einer so genannten „Verifikation einer elektronischen Rechnung“ darf ich auf den Beitrag in diesem Forum verweisen:

[http://www.elektronische-steuerpruefung.de/loesung/kirmes\\_erech.htm](http://www.elektronische-steuerpruefung.de/loesung/kirmes_erech.htm)

Daneben sind bei elektronischen Rechnungen besondere Vorschriften zur Ordnungsmäßigkeit und hier insbesondere zu den Beleganforderungen sowie Vorschriften für die Archivierung zu beachten.

Nachfolgend werden die **wichtigsten möglichen Rechtsfolgen** dargestellt, die sich jeweils aus der **Nichtbeachtung der Formvorschriften** ergeben können. Dies ist insbesondere der Fall wenn Rechnungen auf elektronischem Weg übermittelt werden, die keine qualifizierte elektronische Signatur tragen. Nachfolgend als „nichtformgerechte Rechnung“ bezeichnet.

**Unter II.** werden die Rechtsfolgen für den **Rechnungsempfänger** und unter **III.** die für den **Rechnungsversender** dargestellt.

### II. Rechtsfolgen für den Leistungsempfänger

#### (Rechnungsempfänger)

#### A. Umsatzsteuerrechtliche Folgen

Im Mittelpunkt steht für den Empfänger einer elektronischen Rechnung naturgemäß zunächst der Anspruch auf Vorsteuerabzug aus dem Rechnungsbeleg.



Wie der Wortlaut des § 15 UStG eindeutig ergibt, setzt das Recht auf Vorsteuerabzug den **Besitz (!)** einer formgerechten Rechnung gemäß § 14 Abs. 3 UStG voraus<sup>1</sup>. Wird eine Rechnung z.B. per E-Mail elektronisch versandt ohne qualifizierte elektronische Signatur stellt, sich die Frage welches Risiko nun für den Empfänger tatsächlich entsteht.

Im ersten Schritt ist die Antwort denkbar einfach. Der Vorsteuerabzug bleibt dem Empfänger versagt. Denn er ist nicht im Besitz einer Rechnung, die den Anforderungen des § 14 Abs. 3 UStG entspricht, womit bereits ein Tatbestandsmerkmal des Anspruchs auf Vorsteuer gem. § 15 UStG fehlt. Nicht umsonst gewährt der Gesetzgeber in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG aus diesem Grund einen klagbaren Anspruch des Empfängers auf Ausstellung einer formgerechten Rechnung.

Vielfach wird nun vorgetragen, dass dies, für den gewissermaßen „unschuldigen“ Empfänger zu hart und evtl. Unverhältnismäßig wäre.

Um dem Empfänger zu helfen, käme noch in Betracht, die nicht formgerechte elektronische Rechnung, jedenfalls als Grundlage einer pflichtgemäßen Schätzung durch das Finanzamt zu nutzen.

Grundsätzlich ist der Anspruch auf Vorsteuerabzug ein Steuervergütungsanspruch, sodass mit Hilfe der §§ 155 Abs. 4 i.V.m. 162 AO über die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen theoretisch ein Weg für den Empfänger eröffnet sein könnte, jedenfalls an einen Teil<sup>2</sup> der Vorsteuer zu gelangen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht dies jedoch anders und stellt wohl überzeugend darauf ab, dass ein von Anfang an bestehender Mangel im Tatbestand nicht durch eine Schätzung behoben werden kann, denn gesetzliche Tatbestandsmerkmale, deren Nichtverwirklichung feststünden, sollen nicht durch Schätzung überwunden werden können.<sup>3</sup> So liegt es im Fall der nicht formgerechten elektronischen Rechnung. Das Tatbestandsmerkmal des § 15 UStG „Besitz“ einer den Anforderungen des § 14 Abs.3 UStG entsprechenden Rechnung fehlt von Anfang an, sodass auch eine Schätzung nicht zur Anwendung kommt.

Der Vorsteueranspruch bleibt im Ergebnis versagt was insbesondere für die strafrechtlichen Konsequenzen die materielle Grundlage bildet (dazu sogleich). In Anbetracht einer 100% Außenprüfungsrate im Bereich der Umsatzsteuer kann nur dringend dazu geraten werden, nur formgerechte elektronische Belege als Rechnungen zu akzeptieren.

Im zweiten Schritt stellt sich die Frage, welche Rechtsfolgen es hat, wenn der qualifiziert signierte elektronische Rechnungsbeleg oder ein Rechnungsbeleg auf Papier erst nachträglich vorgelegt (z.B. also Folge einer Außenprüfung) werden kann.

Ob und wie kann der Rechnungsempfänger nun nachträglich seine Vorsteuer erlangen? Grundsätzlich ist eine nachträgliche Berücksichtigung möglich.

Vielfach übersehen wird jedoch, dass der Anspruch auf Vorsteuer nicht rückwirkend entsteht. Dies würde zunächst nahe Liegen, denn die Umsatzsteuer setzt beim Leistungserbringer (Rechnungsaussteller) am frühest möglichen Zeitpunkt, „dem Leistungsbegriff“, an. Wird also im Zweifel sogar fällig bevor eine Rechnung erstellt ist.

Anders beim Vorsteueranspruch. Dieser knüpft in zeitlicher Hinsicht nur an den formellen Tatbestand des § 15 UStG an. Dies hat zur Folge, dass erst in dem Zeitpunkt, in dem der Besitz einer formgerechten elektronischen Rechnung nachgewiesen werden kann, der Anspruch auf Vorsteuer entsteht.

Diese insbesondere in Deutschland und Österreich gefestigte Praxis der Steuerbehörden und Finanzgerichte wurde jüngst auch vom EUGH bestätigt.<sup>4</sup> Im Ergebnis können somit Mängel am Rechnungsbeleg, die im Rahmen einer Umsatzsteuer Außenprüfung aufgedeckt werden, nicht rückwirkend geheilt werden. Vielmehr entstehen zwangsläufig Steuerzinsen nach § 233a AO. Der Empfänger zahlt also die „Zeche“, wenn der Rechnungsaussteller seinen Verpflichtungen nicht nachkommt und der Empfänger diese nicht formgerechten Belege zur Grundlage einer Vorsteueranmeldung macht.

## B. Zivilrechtliche Ansprüche des Rechnungsempfängers

Der Gesetzgeber hat gewissermaßen als „Ausgleich“ für die harten steuerlichen Folgen beim Rechnungsempfänger diesem einen klagbaren Anspruch aus § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG eingeräumt. Dieser lautet auf Ausstellung einer formgerechten elektronischen Rechnung durch den Leistungserbringer (Rechnungsaussteller). Diesen Anspruch kann der Leistungsempfänger (Rechnungsempfänger) vor den ordentlichen Gerichten geltend machen (vgl. BGH NJW 75,310; 80,2710; 88,2042; 89,302). Übrigens völlig problemlos, sogar im vereinfachten Verfahren nach § 495a ZPO, wie eine aktuelle Entscheidung des AG Brühl belegt.<sup>5</sup>

Nur wer will schon klagen?

Aber der Rechnungsempfänger hat auch ein anderes „scharfes Schwert“. Er kann seine Gegenleistung zurückbehalten. Der Anspruch auf Abrechnung und Besitzverschaffung an einem formgerechten elektronischen Rechnungsbeleg ist, wenn es keine besondere vertragliche Vereinbarung gibt, als vertragliche Nebenpflicht im Sinne des § 241 Abs.2 BGB zu behandeln. Somit kann der Empfänger bis zur Vorlage der ordnungsgemäßen Rechnung seine Zahlung rechtmäßig nach § 273 BGB zurückbehalten und nach Abmahnung sogar nach § 324 BGB vom Vertrag zurücktreten und daneben nach §§ 325, 280I BGB Schadensersatz vom Rechnungsaussteller verlangen.

Ganz oft sind entsprechende Regelungen aber sogar vertraglich in den AGB's der Rechnungsversender vereinbart. Häufig anzutreffen sind z.B. etwa folgende Regelungen:

*„Der Rechnungsversand erfolgt ausschließlich per E-Mail. Verlangt der Kunde eine Rechnung per Post, wird ein zusätzliches Entgelt in Höhe von 7,50€ je Beleg fällig.“*

In diesen Fällen, in denen der elektronische Versand der Rechnungen ausdrücklich vertraglich als Regel vereinbart ist und ein erhöhtes Entgelt für den Fall verlangt wird, dass eine Abrechnung in Papierform erfolgen soll, wird die elektronische Übermittlung und mit dieser auch der Anspruch auf eine qualifiziert signierte elektronische Rechnung zur vertraglichen Hauptpflicht. Diese vertragliche Hauptleistungspflicht kann der Rechnungsaussteller nur noch durch die Übermittlung von elektronischen Rechnungen erfüllen, die den Formvorschriften des § 14 Abs. 3 Nr.1 UStG entsprechen<sup>6</sup>. In diesen Fällen scheidet aufgrund der besonderen vertraglichen Vereinbarung auch eine

<sup>1</sup> vgl. für viele nur Bunjes/Geist UStG, 8. Auflage, Seite 601, § 14Rd.20ff

<sup>2</sup> geschätzter Mindestwert nach pflichtgemäßem Ermessen der Behörde

<sup>3</sup> BFH v. 12.6.1986, BStBL.II, 721

<sup>4</sup> EUGH v. 29.04.2004, (Terra); DStRE, 830; Anschlussurteil des BFH v. 01.07.2004 DStrR, 1560.

<sup>5</sup> AG- Brühl, 21C 612/05 vom 12.04.2006

<sup>6</sup> wie Fn. 5



Ersatzübermittlung auf Papier regelmäßig aus, wenn dies der Rechnungsempfänger ablehnt.

Der Empfänger kann bis zur Übermittlung einer ordnungsgemäß qualifiziert signierten elektronischen Rechnung die Einrede des nicht erfüllten Vertrages nach § 320 BGB erheben und eine Zahlung bis zum Eingang der formgerechten elektronischen Rechnung verweigern. Auch hier stehen ebenfalls Schadensersatzansprüche nach §§ 280 Abs. 1, und 3; 281 BGB im Raum, und auch eine Minderung der Vergütung ist in diesem Fall denkbar. Als Minderwert kann durchaus der Mehraufwand für die Bearbeitung von Papierbelegen herangezogen werden, der in den fraglichen AGB's festgesetzt wurde (im Beispiel 7,50 € je Beleg).

Der Rechnungsempfänger ist somit nicht schutzlos den Risiken nicht formgerechter elektronischer Rechnungen ausgesetzt. Freilich wird erwartet, dass der Rechnungsempfänger tätig wird, wenn er nicht formgerechte elektronische Belege erhält.

### C. Straf- bzw. ordnungsrechtliche Risiken für Rechnungsempfänger

Vorweggeschickt stelle ich zur Vermeidung von Missverständnissen klar, dass der bloße Empfang einer nicht formgerechten elektronischen Rechnung selbstverständlich noch keine Konsequenzen für den Empfänger auslöst. Strafrechtliche Risiken entstehen erst, wenn der Empfänger die nicht formgerechte elektronische Rechnung nicht zurückweist und stattdessen wie einen ordnungsgemäßen Beleg zur Grundlage seiner Steueranmeldung macht. Mit anderen Worten: nur wer ohne im Besitz eines formgerechten elektronischen Rechnungsbelegs zu sein (und dazu gehört auch der Nachweis der erfolgten Verifikation) im Rahmen der Vorsteueranmeldung oder innerhalb der Umsatzsteuerjahresanmeldung Beträge als Vorsteuer in Abzug bringt, verletzt unter Umständen Strafatabestände und erfüllt mit hoher Wahrscheinlichkeit Tatbestände der Steuerordnungswidrigkeiten, wie nachfolgend im Einzelnen dargestellt.

### I. Steuerstrafatabestände

In Betracht kommt zunächst § 370 AO in dem es heißt:

#### **„§ 370 Steuerhinterziehung**

*(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer 1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,*

*2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen im Unkenntnis lässt oder“...*

*und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen Anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.*

*(2) Der Versuch ist strafbar.*

Im vorliegenden Kontext der elektronischen Rechnungen zeigt sich wiederum die besondere Gefährlichkeit des Steuerstrafrechts, die insbesondere in den Vorschriften der § 396 ff AO als reine Blankettvorschrift ausgestaltet sind, mit der Folge, dass erst das materielle Steuerrecht die Frage beantwortet, ob eine strafbare Handlung vorliegt oder nicht.

Vorliegend sind also auch die Normen zur elektronischen Form von Rechnungen in strafrechtlicher Hinsicht als Tatbestandsmerkmal von Belang. Diesem Umstand muss man sich stellen! Alle Versuche, die Blankettregelungen der § 369ff AO verfassungsrechtlich anzugreifen, sind gescheitert.<sup>7</sup>

### Voraussetzungen des § 370 AO

#### **a) Taterfolg**

Die Steuerhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt. Taterfolg des § 370 Abs. 1 AO ist die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile. Die Steuerverkürzung als erste Erfolgsvariante des § 370 AO ist im Falle von unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärungen einschlägig. Bei unrichtigen Voranmeldungen (monatlich/ quartalsweise) handelt es sich um eine Verkürzung auf Zeit. Gleichwohl ist der Taterfolg im strafrechtlichen Sinne in beiden Varianten bereits eingetreten. Der Begriff der Steuer wird definiert in § 3 AO. Steuer im Sinne der Abgabenordnung ist ohne jeden Zweifel die Umsatzsteuer. Inwieweit eine Steuerverkürzung eingetreten ist, ergibt sich aus dem Vergleich zwischen der Steuer, die aufgrund der unwahren/unvollständigen Angaben festgesetzt wurde, und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt worden wären<sup>8</sup> (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO).

Wenn also die Ist-Einnahmen des Fiskus hinter den Soll-Einnahmen zurückbleiben<sup>9</sup>. Im Fall der Verwendung nicht formgerechter elektronischer Rechnungen setzt der Unternehmer die in den nicht formgerechten elektronischen Rechnungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer in seiner Erklärung an, obwohl er nicht im Besitz (§ 15 UStG) der erforderlichen qualifiziert signierten elektronischen Rechnung ist.

Der Soll-/Ist-Vergleich ergibt: hätte der Steuerpflichtige die Beträge, für die er (noch) keinen formgerechten Rechnungsbeleg hat, nicht in Abzug gebracht, wäre das Steueraufkommen höher gewesen. Der Taterfolg der Steuerverkürzung ist erfüllt.

#### **b) Tathandlung**

Die Tathandlung ist völlig unproblematisch in der fehlerhaften Abgabe der Umsatzsteuererklärung zu sehen. Grundsätzlich ermäßigt die Vorsteuer zwar nicht die Umsatzsteuer sondern ist lediglich die Folge eines Verrechnungsmodus hinsichtlich der Zahllast. Aber § 370 AO erfasst aber auch die Erklärung hinsichtlich des Anspruchs auf Kürzung der Umsatzsteuer um die verauslagten Vorsteuerbeträge. Die Erklärung hinsichtlich des Vorsteuerverrechnungsanspruchs ist ein selbstständig geschützter Erklärungstatbestand.

#### **c) Vorsatz**

Gem. § 369 Abs. 2 AO gelten für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts Anderes bestimmen. Daraus folgt, dass der allgemeine Teil des StGB im Bereich des Steuerstrafrechtes Geltung besitzt und die Vorschriften über die Grundlagen der Strafbarkeit (§§ 13-21 StGB) im Steuerstrafrecht Anwendung finden. Gem. § 15 StGB ist nur vorsätzliches Handeln mit Strafe bedroht, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt.

Unter Vorsatz wird allgemein verstanden, dass der Täter seine Tat mit „Wissen und Wollen“ begeht. Dies bedeutet, dass der Täter zunächst Kenntnis vom Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale haben muss; soweit es sich bei den Tatbestandsmerkmalen um normative Merkmale handelt, muss der Täter nicht die rechtliche Wertung exakt nachvollziehen, es ist für das Bejahen von Vorsatz ausreichend, dass er „in der Laiensphäre“ eine „Parallelwertung“ vornimmt.<sup>10</sup> Vom Vorsatz umfasst ist aber nur die Kenntnis vom tatsächlichen Vorliegen der Tatbestandsmerkmale (hier: Erklärung eines Vorsteuerbetrages ohne Besitz einer formgerechten elektronischen Rechnung), dem Täter muss nicht das Verbotensein seines Tuns bewusst sein. Also auch der, der noch nie etwas vom §

<sup>8</sup> BGH Wistra 1986,23

<sup>9</sup> Hübschmann/Hepp/Spitaler/Engelhart § 370, Rdn. 28

<sup>10</sup> Franzen/Gast/Joelckes, § 370 Rdn. 324

<sup>7</sup> BVerfG NJW 1995, 1883



15 UStG gehört hat, kann sich strafbar machen. Und Vorsatz ist nicht Absicht! Vorsätzlich handelt auch, wer handelt und dabei den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges für möglich hält und den Erfolgseintritt nur billigend in Kauf nimmt. Wer es also für möglich hält, dass die Rechnungen keine gültige Signatur tragen und diese dennoch als Vorsteuer in Abzug bringt und damit billigt, dass die Umsatzsteuerlast geringer ausfällt, als ohne Berücksichtigung des nicht formgerechten Rechnungsbelegs, handelt bereits vorsätzlich.

Kann ein vorsätzliches Verhalten nicht nachgewiesen werden, entfällt die Strafbarkeit und sodann steht „nur“ noch ein fahrlässiges Verhalten im Raum, dass nunmehr als Ordnungswidrigkeit zu verfolgen ist (dazu sogleich).

#### **d) Rechtswidrigkeit und Schuld**

Die Rechtswidrigkeit wird bei Vorliegen der o. g. Tatbestandsmerkmale indiziert. Das Verhalten ist auch regelmäßig schuldhaft, soweit nicht ausnahmsweise ein Entschuldigungsgrund vorliegt, was im Steuerstrafrecht, von wenigen anerkannten Irrtumsfällen abgesehen, bei unternehmerischem Handeln besonders schwer fällt.

#### **Ergebnis:**

Ohne große juristische Mühen ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung bei vorliegend geschildertem Sachverhalt erfüllt.

Der Rechnungsempfänger, der ohne im Besitz einer formgerechten elektronischen Rechnung zu sein, Beträge in der Umsatzsteueranmeldung als Vorsteuer in Abzug bringt, macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar.

## **II. Steuerordnungswidrigkeiten**

Ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt, weil ein vorsätzliches Handeln nicht nachgewiesen werden kann, greift die Auffangnorm des § 378 AO „leichtfertige Steuerverkürzung“.

In § 378 AO heißt es:

*Ordnungswidrig handelt wer als Steuerpflichtiger gem. 33 AO eine der in § 370 näher bezeichneten Taten leichtfertig begeht.*

Als klassischer Auffangtatbestand läuft die Vorschrift mit Ausnahme der Verschuldensart (Vorsatz oder Fahrlässigkeit) mit dem § 370 AO „Steuerhinterziehung“ gleich. Da wir oben bereits die Steuerhinterziehung im abstrakten Fall bejaht haben, genügt nunmehr die Feststellung, dass wer nicht wenigstens mit bedingtem Vorsatz handelt, sondern nur „leichtfertig“, jedenfalls den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 378 AO erfüllt. Leichtfertig bedeutet grob fahrlässig<sup>11</sup>. Die Rechtsfolge des § 378 Abs. 2 AO ist Bußgeld bis 50.000 € je Tathandlung.

#### **d) Zusammenfassung für den Leistungsempfänger**

##### **(Rechnungsempfänger)**

Die Risiken für den Rechnungsempfänger sind in steuer-, zivil- wie strafrechtlicher Hinsicht erheblich, wenn er nicht formgerechte elektronische Rechnungen nicht sofort beanstandet. Er hat keinen Anspruch auf Vorsteuer, und zieht er die „vermeintlichen“ Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteueranmeldung ab, macht er sich in aller Regel wegen Steuerhinterziehung strafbar.

## **III. Rechtsfolgen für den Leistungserbringer**

### **(Rechnungsaussteller)**

#### **A. Umsatzsteuerrechtliche Folgen**

Da die Umsatzsteuerschuld des Leistungserbringers (Rechnungsausstellers) am Leistungsbegriff ansetzt und somit völlig unabhängig von der Erstellung eines „Rechnungsbelegs“ entsteht, sind letztlich kaum Auswirkungen in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht, durch den Versand nicht formgerechter elektronischer Rechnungen für den Versender zu erwarten.

Dass sich bei der Veranlagung der Umsatzsteuer somit im Ergebnis für den Rechnungsaussteller keine Auswirkungen ergeben, darf jedoch nicht mit einer Legalisierung zum Versand fehlerhafter bzw. nichtformgerechter elektronischer Rechnungen verwechselt werden. Insbesondere die zivilrechtlichen Risiken, die durch den Versand nicht formgerechter elektronischer Rechnungen entstehen, sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers den Rechnungsversender davon abhalten, die Vorschriften des § 14 Abs.3 UStG zu unterlaufen. Daneben werden derartige Handlungen mit Bußgeld bedroht (dazu sogleich unten).

#### **B. Zivilrechtliche Folgen**

Die zivilrechtlichen Risiken auf Seiten des Rechnungsausstellers sind das Spiegelbild der oben beschriebenen Ansprüche des Rechnungsempfängers.

Der Rechnungsversender setzt wie oben dargestellt zunächst dem Risiko eines Zivilprozesses auf Ausstellung formgerechter elektronischer Rechnungen aus.

Daneben läuft er Gefahr, und das wird regelmäßig noch schmerzlicher sein, für die angeforderten Rechnungsbeträge keine Fälligkeit herstellen zu können. Der Empfänger kann entweder nach § 273, § 241 Abs. 2 BGB, §14 Abs. 2, 3 UStG oder im Falle einer vertraglich vereinbarten elektronischen Rechnungsübermittlung nach § 320 BGB, §14 Abs. 2, 3 UStG die Zahlung zurückbehalten.

Auch Schadensersatzansprüche nach § 280 Abs.1 BGB und Rücktritt § 324 Abs. 2 BGB sind in ohne weiteres mögliche Folgen. Insbesondere säumige Schuldner werden sich in Zukunft zunehmend auf diesen leicht beweisbaren Formmangel berufen und somit jegliche Zinsansprüche des Rechnungsausstellers beseitigen können. Es kann nicht genug betont werden, welche erheblichen Risiken in diesem Problembereich stecken.

#### **C. Folgen für Aufbewahrungs- und Buchführungspflichten**

Daneben erzeugt sich der Versender nicht formgerechter elektronischer Rechnungsbelege ein sofort wirksames Problem für die Ordnungsmäßigkeit seiner eigenen Bücher. Eine elektronische Rechnung ohne qualifizierte Signatur ist kein Beleg im Rechtssinne, denn die Revisionsicherheit von elektronischen Belegen im Sinne des § 146 Abs. 4 AO und des § 239 Abs. 3, 4 HGB ist zwingend am Maßstab des Signaturgesetzes zu messen. Eine Buchung auf Grundlage einer nichtformgerechten elektronischen Rechnung ist eine Buchung ohne Beleg! Dies verstößt eklatant gegen Buchführungsgrundsätze.<sup>12</sup>

Mit der Novellierung des Signaturgesetzes von 2001<sup>13</sup> wurden erstmals völlig neue Sicherheitsbegriffe und technische Verfahren in die deutsche Gesetzeslandschaft integriert. Am deutlichsten sichtbar sind die neuen

<sup>12</sup> Peter/von Bornhaupt/Kömer Rd.361; BGH NJW 1954;1010 („Handelsbücher sind auch dann unordentlich geführt wenn den Buchungen keine Belege zugrunde liegen...“); BGH GA 1961,358.

<sup>13</sup> Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz – SigG) vom 16. Mai 2001 (BGBl. S. 876, Jahrgang 2001 Teil I Nr. 22) in der Fassung des 1.SigÄndG vom 04.Januar 2005

<sup>11</sup> Kohlmann § 370, Rd. 55



Anforderungen im Formanpassungsgesetz<sup>14</sup>. So verweisen nun z.B. die §§ 126a BGB und § 371a ZPO (bzw. § 292a ZPO a. F.) auf das Signaturgesetz und regeln damit abschließend die Anforderungen an elektronische Dokumente und Urkunden. Ziel des Gesetzgebers war es, verschiedene bestehende Lücken im Bezug auf die Probleme der elektronischen Datenverarbeitung zu schließen und somit den Weg für einen rechtsverbindlichen Umgang mit elektronischen Medien zu eröffnen. Im Rahmen dieser Aufgabe hat der Gesetzgeber eine ganze Reihe von technischen und administrativen Anforderungen definiert, die grundsätzliche Bedeutung und Ausstrahlung für alle Bereiche haben, in denen es auf die Rechtsverbindlichkeit elektronischer Daten ankommt. Die elektronische Buchhaltung und elektronische Belege (was nicht das Selbe ist!) gehören zweifellos dazu.

Das Signaturgesetz ist die zentrale Maßstabnorm für die Anforderungen zur

### Datenintegrität und Datenauthenzität

Es gibt insbesondere Auskunft über technische Verfahren und administrative Vorkehrungen, die notwendig sind, um vorgenannte Zustände von elektronischen Daten so sicher zu stellen, dass der Gesetzgeber diesen so behandelten Daten die Urkunden bzw. Belegfunktion zuerkennt. Man könnte auch sagen, es wurde eine Art „Stand der Technik“ festgestellt, an dem sich zukünftig Aussagen zur Belegqualität und Revisionsfähigkeit von elektronischen Daten messen lassen müssen. Deshalb sind insbesondere die Normen, die eine Sicherstellung von Datenintegrität und Datenauthenzität fordern, nunmehr erneut im Lichte des Signaturgesetzes zu hinterfragen. Darauf abgestimmte Systeme müssen ggf. angepasst werden.

Im Kontext der Handelsbücher und ihrer Archivierung ist in erster Linie der „Radierparagraf“ § 239 HGB zu nennen, der durch das Signaturgesetz eine neue Ausgestaltung im Hinblick auf elektronische Belege erhalten hat.

Die relevanten Abschnitte lauten wie folgt:

#### § 293 II HGB

„(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“

#### § 239 III HGB

„(3) Eine Eintragung oder eine Änderung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.“

Diese Anforderung gilt auch grundsätzlich für die computergestützte Buchführung. Es ist also unzulässig, gespeicherte Daten zu löschen oder durch Einspielung neuer Daten zu verändern. Wegen der verfahrenstypischen Möglichkeiten, Änderungen unbemerkt vornehmen zu können, kommt dem Verbot des § 239 III HGB gerade beim EDV-Einsatz eine gesteigerte Bedeutung zu.<sup>15</sup> Bislang hatten Finanzbuchhaltungssysteme, um der Forderung des §239 HGB nachzukommen, verschiedene Verfahren entwickelt, die ein Löschen von Daten verhindern sollten und in denen durch

die Stornoverfolgung zumindest eine Protokollierung von Veränderungen ermöglicht wurde.

### Ein Buchhaltungssystem kann aber keine Sicherheit bezüglich elektronischer Belege liefern!

Dieses Problem wird in der Diskussion um GoBS<sup>16</sup> und GDPdU<sup>17</sup> oft gar nicht gesehen. Man muss unterscheiden zwischen „Daten“ und „Belegen“. Bislang werden Diskussionen vornehmlich um die „Daten“ (Archivierung und Zugriff) geführt aber das zusätzliche Problem, der Erzeugung von revisions-sicheren elektronischen Belegen, kommt regelmäßig viel zu kurz. Der beste GDPdU-Zugriff ist nutzlos, wenn er nicht auf revisionsfeste Belege verweist!

Das Problem ist auch technisch nicht trivial zu lösen. Belege müssen Ihre Sicherheit selbst mitbringen, da man regelmäßig keinen Einfluss auf die Systemumgebung des Belegs hat. Für das Beispiel der elektronischen Rechnungen ist dies besonders offensichtlich. Die Rechnung wird immer aus dem Einflussbereich des Erstellers über offene Netze und in unbekannte Systemumgebungen verbracht. Hier muss zwangsläufig jeder administrative Einfluss enden.

Dieses Problem wurde vom europäischen Gesetzgeber<sup>18</sup> gesehen und er hat sich zur Lösung des Problems für die Signaturtechnologie entschieden. Es ist also stets darauf zu achten, dass der neue Belegtyp „elektronischer Beleg“ den Anforderungen des Signaturgesetzes genügt sofern diesem in Papierform Urkundenqualität zukommen würde oder eine Sicherung sonst gesetzlich angeordnet wurde.

Dies erfordert in diversen Bereichen den Einsatz von Signaturen und Zeitstempeln für die Sicherstellung der Belegintegrität (z.B. § 14 Abs.3 UStG f. elektronische Rechnungen; bei Scanprozessen im Rahmen der SRVwV<sup>19</sup> oder auch das Verifikationsprotokoll mit Zeitstempel für elektronische Rechnungen).

Aber auch Buchhaltungssysteme tun gut daran, beispielsweise für die Sicherstellung der Datenbankintegrität und insbesondere vor dem Export von Datensätzen (z.B. vor Auslagerung zum Zwecke der GDPdU-konformen Archivierung) nur Algorithmen<sup>20</sup> und Verfahren zu verwenden, die den gesetzlichen Anforderungen genügen (z.B. Anlage 1 der SigVO; oder z.B. für eine sichere Systemzeit den akkreditierten Zeitstempel da nur dieser eine amtliche Zeit gemäß dem Zeitgesetz enthält<sup>21</sup>).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: ein Rechnungsversender verstößt sowohl gegen seine handelsrechtlichen (§ 239 HGB) wie seine steuerrechtlichen (§ 146 Abs. 4-6 AO) Aufzeichnungspflichten, wenn er nicht formgerechte elektronische Rechnungen zur Grundlage seiner Buchungen macht und nur diese unzureichenden elektronischen Dateien aufbewahrt. Dies kann Steuerschätzungen und Testatbeschränkungen durch Wirtschaftsprüfer und in der Folge auch Bonitätsverschlechterungen nach Basel II zur Folge haben.

<sup>16</sup> Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95- BS/Bl 1995 I S. 738 Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

<sup>17</sup> Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) (BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 -)

<sup>18</sup> Ohne Zweifel stark beeinflusst durch die Lösungen in Deutschland und Österreich

<sup>19</sup> Die Allgemeine Verwaltungsvorschrift über das Rechnungswesen in der Sozialversicherung (SRVwV) vom 15. Juli 1999 (BAnz. Nr. 145 a vom 6. August 1999), geändert durch die Bekanntmachung vom 18. September 2000 (BAnz. Nr. 181 vom 23. September 2000), in der Fassung vom 10. Juni 2005 (Bundesanzeiger vom 16. Juni 2005, Jahrgang 57, (S. 9087).

<sup>20</sup> Derzeit gültig ist der Hashalgorithmus SHA-1. Die gemäß Anlage 1 Abs. 1 Nr. 2 SigV festgestellte Eignung reicht mindestens bis Ende des Jahres 2010 (siehe BAnz. Nr. 59 vom 30.03.2005, Seite 4695-4696).

<sup>21</sup> Amtliche Zeitermittlung gemäß BGH Urteil v. 24.07.03 VII ZB 8/03 durch Zeitstempel nach SigG

<sup>14</sup> Gesetz zur Anpassung der Formvorschriften des Privatrechts und anderer Vorschriften an den modernen Rechtsverkehr vom 13.07.2001 Bundesgesetzblatt 2001/Teil I Nr. 35

<sup>15</sup> Hüffer in Staub Großkommentar zum HGB §23 9 Rdn. 36



## D. Straf- bzw. ordnungsrechtliche Risiken für den Rechnungsversender

Weil die Verpflichtung des Rechnungsausstellers, nur formgerechte elektronische Rechnungen zu versenden, wie oben gesehen nicht aus eigenem wirtschaftlichem Antrieb wie beim Empfänger (dieser will seine Vorsteuer sichern) motiviert ist, hat der Gesetzgeber die Verpflichtung zur Erteilung formgerechter elektronischer Rechnungen mit Bußgeld bewährt.

In § 26a UStG „Bußgeldvorschriften“ heißt es:

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. entgegen § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder 2 Satz 2 eine Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt,

2. entgegen § 14b Abs. 1 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 4, ein dort bezeichnetes Doppel oder eine dort bezeichnete Rechnung nicht oder nicht mindestens zehn Jahre aufbewahrt,

(...)

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 mit einer Geldbuße bis zu fünfhundert Euro, in den übrigen Fällen mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden.

Eine elektronische Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 2 oder Satz 2 UStG ist nur erteilt, wenn sie den Formerfordernissen des § 14 Abs. 3 UStG entspricht, also durch eine qualifizierte elektronische Signatur geschützt wurde. Der Versand einer nicht formgerechten elektronischen Rechnung steht der Nichtausstellung gleich, womit jeweils der Tatbestand des § 26a UStG erfüllt wird. Je Vorfall kann dies mit bis zu 5.000 € Bußgeld geahndet werden.

Für den Versender von nicht formgerechten elektronischen Rechnungen kommt ferner eine Strafbarkeit wegen **Unterdrückens beweisrelevanter Daten** in Betracht.

### § 274 Abs. 2 Nr.2, 2. Alt. StGB

Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft wer.

(...)

Nr. 2 beweisrelevante Daten (§ 202a Abs. 2) über die er nicht oder nicht ausschließlich verfügen darf, in der Absicht einem anderen Nachteil zuzufügen, löscht, unterdrückt, unbrauchbar macht oder verändert...

(2) Der Versuch ist strafbar.

#### a) Voraussetzungen

Geschützt wird durch die Norm das Recht eines Anderen, mit Daten Beweis zu erbringen. Die elektronische Rechnung ist geradezu der Prototyp eines Datenobjekts, welches zwar im Eigentum des Rechnungsausstellers steht, aber primär dazu dient, beim anderen (Rechnungsempfänger) Beweis zu erbringen (z.B. Vorsteuerabzugsberechtigung/ Betriebsveranlassung der Kosten). Die elektronische Rechnung ist somit vom Schutzbereich des § 274 StGB erfasst.

#### b) Tathandlung

Ein Unterdrücken von Daten liegt vor, wenn dem Beweisführungsberechtigten die Beweisführung unmöglich gemacht oder wesentlich erschwert wird.<sup>22</sup> Dies ist bei der Übermittlung einer nichtformgerechten elektronischen

Rechnung der Fall, weil der Empfänger seinen Anspruch aus § 15 UStG dem Finanzamt gegenüber nicht beweisen kann. Jedenfalls wird es stets der Anforderung eines formgerechten Beweisobjektes (Rechnung mit qualifizierter Signatur oder auf Papier) bedürfen. Kann dieses Beweisführungsmittel nicht im selben Veranlagungszeitraum erbracht werden, ist jedenfalls stets von einer wesentlichen Erschwerung auszugehen. Da die meisten Unternehmen monatlich ihre Vorsteuern zum Abzug bringen, verwirklicht sich der Tatbestand in den allermeisten Fällen sogar dann, wenn der Versuch der „Nachbesserung“ durch nachträglichen Versand formgerechter Belege unternommen wird, es aber im Ergebnis zu einer Verspätung bei der Vorsteueranmeldung kommt.

Denkbar als taugliche Tathandlung wäre auch bereits das Unterlassen der Ausstellung einer formgerechten elektronischen Rechnung (§ 274 Abs. 1 Nr.2, 2 Alt i.v.m. § 13 StGB). Der Rechnungsversender ist dem Leistungsempfänger als Garant aus § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG verpflichtet.<sup>23</sup> Fehlt der formgerechte Beleg, könnte er bereits seine Garantienpflicht verletzen.

#### c) Vorsatz

Der Vorsatz muss sich zunächst auf die Bestandteile des objektiven Tatbestandes beziehen. Der Rechnungsversender muss also wissen, dass er eine elektronische Rechnung übermittelt, die keine gültige Signatur trägt. Es genügt bedingter Vorsatz (s.oben).

Hinzukommen muss das Bewusstsein, dass der Nachteil beim Empfänger die notwendige Folge der Tat ist.<sup>24</sup> Der Nachteil braucht jedoch nicht einzutreten.<sup>25</sup>

Da regelmäßig Kaufleute oder jedenfalls Unternehmer beteiligt sein dürften, ist auch bekannt, dass die Vorsteuer versagt wird, wenn keine oder keine formgerechte Rechnung vorgelegt werden kann. Somit ist sich der Versender stets darüber bewusst, dass dieser Nachteil die zwangsläufige Folge der Nichtübermittlung eines formgerechten Rechnungsbelegs ist.

#### d) Rechtswidrigkeit und Schuld

Die Rechtswidrigkeit wird bei Vorliegen der o. g. Tatbestandmerkmale indiziert. Das Verhalten ist auch regelmäßig schuldhaft. Im Versuchsstadium wäre ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch denkbar, soweit es zu einer freiwilligen Nachsendung einer gültigen elektronischen oder papierbasierten Rechnung vor dem Termin der Vorsteueranmeldung beim Empfänger kommt.

#### Ergebnis:

Der vorsätzliche Versand nicht formgerechter elektronischer Rechnungen ist als Unterdrückung beweisrelevanter Daten nach § 274 I Nr.2 2. Alt. StGB strafbar.

## Schlussbemerkung:

Wie immer man das Risiko der möglichen Sanktionen einschätzen mag, für die Position des Rechnungsversenders ist jedes der genannten Risiken vollkommen überflüssig und leicht vermeidbar. Der Rechnungsversender profitiert überproportional von den Vorteilen des elektronischen Rechnungsversandes. Mir fällt kein einziges betriebswirtschaftlich begründbares Argument ein, welches ein Inkaufnehmen der Risiken rechtfertigen würde.

<sup>23</sup> SK-Hoyer § 124 Rdn. 13

<sup>24</sup> Puppe in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen §274 Rd. 13

<sup>25</sup> BGH 29,196; Bay NZV 89,81

<sup>22</sup> Schönke/Schröder § 274 Rdn.9; Lackner/Kühl § 274 Rdn.2; LK-Gribohm § 274 Rdn. 29



Den Empfänger elektronischer Rechnungen ist dringend zu raten, nicht formgerechte elektronische Rechnungen konsequent zurück zu weisen und im Zweifel auch zu klagen, wenn auf Mahnungen keine Reaktion erfolgt. Das Prozessrisiko ist denkbar gering, da kaum Beweisschwierigkeiten bestehen. Der Beleg entspricht der Form oder eben nicht. Für die ordnungsgemäße Verarbeitung und Archivierung eingehender formgerechter elektronischer Rechnungen sollte möglichst bald eine technische Lösung eingesetzt werden, da nur so auch für den Empfänger Effizienz- und Kostengewinne erzielbar sind.

## Newsletter abonnieren:

Monatlich aktuelle Informationen zum den Themen GDPdU, GoBS, elektronische Rechnungen.

[http://www.elektronische-steuerpruefung.de/newsletter/a\\_newsletter.php4](http://www.elektronische-steuerpruefung.de/newsletter/a_newsletter.php4)