

Rechnung & Co.: Vom physischen Objekt zur abstrakten Äquivalenzklasse

Gerhard Schmidt, Inhaber, COMPARIO Media-Edition-Consult, Berlin,
www.compario.de, gerhard.schmidt@compario.de

Anregungen zur Modernisierung und Präzisierung der GoBD

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in seinem Schreiben „Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung zum 1. Juli 2011 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011“ vom 2. Juli 2012 für Rechnungen die Unterscheidung in Original und Duplikat/Kopie abgeschafft. An die Stelle dieser Unterscheidung tritt nun die abstrakte, alleine durch ihren Inhalt bestimmte Rechnung. Ein anderer Rechnungsbegriff ist in der digitalen Welt auch gar nicht möglich: Wer hat das Original und wer die Kopie, wenn eine elektronische Rechnung zur Prüfung an zwei verschiedene Personen weitergeleitet wird?

Abstraktion bedeutet einen induktiven Denkprozess des Weglassens von Einzelheiten und des Überführens auf etwas Allgemeineres oder Einfacheres. Der Denkprozess des Weglassens von spezifischen Eigenschaften der physischen, analogen Welt, wie er im BMF-Schreiben zur elektronischen Rechnung manifestiert ist, wurde in den „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ vom 14. November 2014, dem für elektronische Rechnungen genauso wichtigen BMF-Schreiben noch nicht konsequent zu Ende geführt und verankert. Wo, wird im Folgenden erörtert, resultierend in Anregungen, die GoBD an den modernen, abstrakten Dokumentenbegriff anzupassen.

Die Rechnung steht bei der folgenden Untersuchung im Mittelpunkt. Doch die bezüglich der Rechnung geführte Argumentation gilt analog auch für jede andere Art von Geschäftsdokumenten wie Bestellung oder Lieferschein, die vom Prozess der digitalen Transformation betroffen sind.

Inhaltlich identische Mehrstücke einer Rechnung

Im BMF-Schreiben zur elektronischen Rechnung heißt es:

Werden für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet werden, schuldet der Unternehmer den hierin ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14c Absatz 1 UStG (vgl. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE). Dies gilt jedoch nicht, wenn inhaltlich identische (s. § 14 Absatz 4 UStG) Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden.

Was hier mit inhaltlich identischen Mehrstücken einer Rechnung beschrieben ist, bedeutet eine Abstraktion vom einzelnen Rechnungsobjekt (auf Papier wie elektronisch).

Über Abstraktion heißt es in Wikipedia:

In der Mathematik und der neueren Philosophie werden Abstrakta meist mit Äquivalenzklassen identifiziert. Ausgehend von einer gegebenen Menge K von Konkreta sowie einer auf ihr erklärten Äquivalenzrelation \sim (einer reflexiven, transitiven und symmetrischen zweistelligen Relation) wird ein Abstraktum einfach als die Menge derjenigen Konkreta aufgefasst, die zueinander in der Relation \sim stehen. Gemeinsam ist allen Varianten der modernen Abstraktionstheorie der Grundgedanke, dass von der zwischen den Konkreta bestehenden Äquivalenzrelation \sim (einer „generischen“ oder „qualitativen Gleichheit“) zur Identität („numerischen Gleichheit“) der jeweiligen Abstrakta übergegangen werden soll.

Vermutlich war den Autoren des BMF-Schreibens nicht bewusst, dass sie sich auf das Gebiet der Mathematik oder der neueren Philosophie begeben haben. Doch genau das taten sie, als sie den Begriff des inhaltlich identischen Mehrstücks eingeführt und dadurch die Rechnung nicht mehr als physisches Objekt sondern als abstrakte Äquivalenzklasse definiert haben.

Prüfung auf Zugehörigkeit zur Äquivalenzklasse

Muss bei vermutlich inhaltlich identischen Mehrstücken einer Rechnung geprüft werden oder gegenüber dem Betriebsprüfer nachgewiesen werden können, dass diese tatsächlich identisch sind, also alle Rechnungsobjekte zur selben Äquivalenzklasse gehören? Bei einer hybriden ZUGFeRD-Rechnung, die aus je einer Rechnung im XML- und im PDF-Format besteht, die inhaltlich identisch sein sollen, wird diese Frage regelmäßig gestellt.

Die Antwort kann nur lauten: nein. Die Anzahl möglicher Rechnungsobjekte ist potenziell unendlich. Und vielfach auch unbekannt. Dann beispielsweise, wenn eine Rechnung im Unternehmen (mehrfach) an mehrere Personen weitergeleitet wurde. Praktisch wäre eine solche Prüfung unmöglich. Würde sie gefordert, wäre das das Aus für die elektronische Rechnung und die Digitalisierung von Geschäftsprozessen.

Was aber, wenn es sich nicht wie vermutet, um inhaltlich identische Mehrstücke handelt, sondern um inhaltlich unterschiedliche Rechnungen? Weil beispielsweise in der Fakturasoftware des Rechnungsstellers ZUGFeRD schlampig programmiert ist. Denkbar sind derartige Fälle ja durchaus.

Da müssen dann die allgemeinen Sorgfaltspflichten bei der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit von Buchführungs- und Geschäftsprozessen greifen. Diese Pflichten sind nichts Neues, sie müssen nur auch bei elektronischen Rechnungen beachtet und adäquat angewandt werden. Das bedeutet beispielsweise, Rechnungen von neuen Lieferanten genauer anzuschauen als Rechnungen von Geschäftspartnern, mit denen schon länger eine Geschäftsbeziehung besteht. Oder auf Ebene des internen Kontrollsystems (IKS) (nicht zu verwechseln mit dem internen Kontrollverfahren zur Sicherstellung der Authentizität und Integrität der Rechnung!) festzuschreiben, dass durch Stichproben gelegentlich auch überprüft wird, ob beispielsweise bei einer ZUGFeRD-Rechnung XML und PDF inhaltlich identisch sind.

Anregung:

Die GoBD sollten klarstellen, wie mit mehreren Rechnungsobjekten im Hinblick auf ihre Zugehörigkeit zu einer Äquivalenzklasse umzugehen ist.

Identischer Inhalt – unterschiedliche Formate

Angenommen ein Rechnungsempfänger erhält eine Rechnung in drei verschiedenen Formaten: Scan von Papier, PDF und XML. Alle inhaltlich identisch. Müssen alle drei Formate aufbewahrt werden?

Die GoBD (RZ 131) sagen:

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat).

Um die Bedeutung des Formats für die Aufbewahrung genauer zu klären, gilt es, sich mit der maschinellen Auswertbarkeit zu beschäftigen.

Die GoBD (RZ 126) führen dazu aus:

Eine maschinelle Auswertbarkeit ist ... bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen ... u. a. gegeben, die

- mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen,
- eine Volltextsuche ermöglichen,
- auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien).

Tabellarisch sortiert ergeben sich für verschiedene Formate folgende Qualitätsstufen für die maschinelle Auswertbarkeit:

Format	Verlinkung	Partielle Textrecherche	Volltextrecherche	Datenanalyse
Papier	–	–	–	–
Scan von Papier	•	–	–	–
Scan von Papier + OCR	•	•	–	–
PDF	•	•	•	–
XML	•	•	•	•

Die Auswertbarkeitsqualität kann die Rechnung schon mitbringen, sie kann aber auch erst beim Rechnungsempfänger geschaffen werden.

Die GoBD (RZ 129) schreiben vor:

Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, beispielsweise durch Umwandlung des Dateiformats oder der Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, ist nicht zulässig.

Für den Fall, dass eine Rechnung in unterschiedlichen Formaten mit identischem Inhalt vorliegt, treffen die GoBD keine Aussage. Für diesen Fall daher folgende

Anregung:

Liegt eine Rechnung in unterschiedlichen Formaten doch mit identischem Inhalt vor, dann muss das Format aufbewahrt werden, das die höchste Auswertbarkeitsqualität besitzt. Ob ein Format mit geringerer Auswertbarkeitsqualität zusätzlich aufbewahrt wird, ist ohne Bedeutung. Haben zwei unterschiedliche Formate dieselbe Auswertbarkeitsqualität, dann ist es gleichgültig, in welchem Format die Rechnung aufbewahrt wird.

Formate mit Briefumschlagpotenzial

In den GoBD heißt es (RZ 121):

Dient eine E-Mail nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

Neben der E-Mail gibt es weitere Formate, die die Funktion eines Briefumschlags haben können. Eine XML-Datei kann beispielsweise in eine PDF-Datei als Anlage eingefügt sein (siehe ZUGFeRD), eine PDF-Datei ebenso in eine XML-Datei.

Lässt sich verallgemeinern?

Dient ein Format nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist dieses nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

Bei einer ZUGFeRD-Rechnung gäbe es damit keine Probleme. Das PDF als Briefumschlag enthält keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen als das XML, denn beide gehören zur selben Äquivalenzklasse. Und das PDF hat eine geringere Auswertbarkeitsqualität als das XML. Der umgekehrte Fall wäre aber problematisch: das XML mit der höheren Auswertbarkeitsqualität als Briefumschlag für das PDF zu betrachten. Das führt zu folgender

Anregung:

Dient ein Format als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen oder Auswertungsmöglichkeiten, so ist dieses nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag)

Inhouse-Formate

Die GoBD (RZ 135) schreiben vor:

Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Diese Regelung ist dann sinnvoll, wenn die Rechnung im empfangenen Format und im Inhouse-Format inhaltlich nicht identisch sind (was nur bedeuten kann, dass im Inhouse-Format Rechnungsinhalte fehlen) und/oder wenn das Inhouse-Format eine höhere Auswertbarkeitsqualität besitzt. Andernfalls folgende Ergänzung als

Anregung:

Haben die Rechnungen im empfangenen Format und im Inhouse-Format den identischen Inhalt und enthält das Inhouse-Format dieselbe Auswertbarkeitsqualität als das empfangene Format, muss nur ein Format aufbewahrt werden.

Der in dieser Anregung beschriebene Fall dürfte in der Praxis selten bis gar nicht vorkommen und die Anregung wäre von daher eigentlich entbehrlich. Doch es geht hier nicht um Praxisrelevanz, sondern darum, den modernen Begriff der Rechnung als abstrakte Äquivalenzklasse konsequent an allen relevanten Stellen zu verankern.

Fazit

Der moderne Rechnungsbegriff, der im BMF-Schreiben zur elektronischen Rechnung erstmals ins Steuerrecht eingeführt wurde, hat sich an anderen Stellen des Steuerrechts noch nicht etabliert. Aufgezeigt wurde dies an den GoBD, die diesbezüglich nachjustiert werden sollten. Anregungen dazu wurden gegeben.

Der „Denkprozess des Weglassens von Einzelheiten“ der dem abstrakten Dokumentenbegriff zugrunde liegt, ist für die Beteiligten und Betroffenen nicht immer einfach nachzuvollziehen. Weglassen an den falschen Stellen wäre fatal. Davor sollten die GoBD bewahren und dem Steuerpflichtigen (wie bisher auch) konkret deutlich machen, wo aus welchem Grund welche Einzelheiten nicht weggelassen werden dürfen. Die meisten Steuerpflichtigen sind schließlich keine Mathematiker oder Philosophen, die souverän mit abstrakten Äquivalenzklassen operieren, sondern gedanklich noch sehr in der analogen Welt verwurzelt.

Ohne die – auch regulatorisch sauber verankerte – Abstraktion vom physischen Objekt zur Äquivalenzklasse, wie sie hier exemplarisch für die Rechnung erörtert wurde, kann die digitale Transformation von Geschäftsdokumenten nicht befriedigend gelingen.