

Elektronische Rechnungsstellung und digitale Betriebsprüfung

von

Peter Eller

Rechtsanwalt und Fachanwalt
für Steuerrecht

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 3 503 07408 2

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2003
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Satz: multitext, Berlin
Druck: Bitter, Recklinghausen

Vorwort

Bis zum 1. 1. 2002 bildete die Bundesrepublik im Hinblick auf die Anerkennung von elektronischen Rechnungen das Schlusslicht der Entwicklungen in der EU und im Vergleich zu den USA. Nunmehr lässt § 14 Abs. 4 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der seit 27. 7. 2002 geltenden Fassung unkörperliche Rechnungen zum Vorsteuerabzug zu, sofern sie mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sind.

Einer der Hauptgründe, warum sich diese rationelle Art der Rechnungsstellung noch nicht durchgesetzt hat, ist damit zwar beseitigt. Dennoch zögert die Wirtschaft: Die Frage ist, wie die hohen Sicherheitsanforderungen bei der qualifizierten Signierung rechtssicher in die Routinen der betrieblichen Rechnungserstellung umgesetzt werden können. Dieses Werk informiert Unternehmen und deren Berater, unter welchen Voraussetzungen Systeme, die unter anderem auf der Smart-Card-Technik mit PIN-Eingabe basieren, für die Massenverarbeitung tauglich sind und wie die rechtlichen Anforderungen dabei erfüllt werden können.

Bei den Rechtsfragen rückt das Steuerrecht eindeutig in den Vordergrund. Gleichzeitig mit der Zulassung elektronischer Rechnungen hat der Gesetzgeber in die Abgabenordnung neuartige und weitreichende Pflichten eingefügt, wie elektronische steuerrelevante Unterlagen im Hinblick auf die erweiterte Außenprüfung zu behandeln sind. Die neuen Befugnisse der Prüfer erfassen nicht nur elektronische Rechnungen, so dass es gerechtfertigt erscheint, in dieser Untersuchung umfassend auch auf die Problematik der nun möglichen „digitalen“ Betriebsprüfung einzugehen. In welchem Umfang können die Prüfer die Prüf- und Auswertungsfunktionen der betrieblichen Datenverarbeitung für ihre Aufgaben nutzen?

Die Finanzverwaltung hat mit den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Daten (GDPdU) hierzu einen umfangreichen Anforderungs- und Befugniskatalog aufgestellt. Es gilt hier kritisch zu hinterfragen, ob die GDPdU nicht teilweise den Boden der Abgabenordnung und wie auch der verfassungsrechtlichen Vorgaben verlassen. An kritischen Stimmen hat es nicht gefehlt: Die Steuerverwaltung habe sich ein Übermaß an neuartigen Auswertungsmöglichkeiten und Eingriffen in die

Systeme der Steuerpflichtigen gesichert, die weit über den berechtigten Zweck – Überprüfung von elektronischen Dokumenten im selben Umfang wie er bisher bei Papierdokumenten möglich war – hinausgingen. Allerdings sind bereits tragfähige Vorschläge entwickelt worden, wie die Unternehmen mit intelligenten Hard- und Softwarelösungen ihre berechtigten Interessen wahren können. Im Regelfall muss auch kein im Hinblick auf die GDPdU perfektioniertes Archivierungsprogramm angeschafft werden, wobei eine auf Mittelbetriebe zugeschnittene Checkliste den Entscheidungsprozess unterstützt.

Abschließend werden zivilrechtliche Aspekte der seit 1. 8. 2001 in BGB und ZPO anerkannten elektronischen Formen beleuchtet sowie die Frage, wie die elektronische Abrechnung in den Kundenbeziehungen verankert werden kann.

Gefestigte Rechtsprechung kann für den gesamten Bereich kaum herangezogen werden, die Fachautoren betreten in vielfacher Hinsicht rechtliches Neuland. Bei der Auseinandersetzung mit den bisherigen Veröffentlichungen habe ich mich vom Grundsatz „in dubio pro libertate“ leiten lassen, so dass zu befürchten steht, dass Finanzverwaltung und Gerichte diese Sichtweise nicht immer teilen werden. Für Anregungen und Kritik bin ich daher sehr dankbar. Den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern meiner Kanzlei möchte ich an dieser Stelle für die unermüdliche Zuarbeit herzlich danken.

München, im Mai 2003

Peter Eller

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randziffer
Vorwort	5	
Inhaltsverzeichnis.....	7	
A. Einführung	13	1– 30
I. Grundlagen der elektronischen Rechnungsstellung .	13	1– 14
1. Definition	13	1
2. Beispiele signierter elektronischer Rechnungen .	13	2– 4
a) Einfache elektronische Signaturen	13	2
b) Fortgeschrittene elektronische Signaturen ...	14	3
c) Qualifizierte elektronische Signaturen	14	4
3. Vorüberlegungen bei der Einführung von E-Invoicing-Systemen	14	5– 7
4. Das Signaturgesetz.....	16	8– 9
a) Der Regelungsbereich des Signaturgesetzes .	16	8
b) Das Instrumentarium des Signaturgesetzes ..	17	9
5. Mindestanforderungen sowie Vor- und Nachteile der Systeme	17	10– 14
a) Steuerliche Anerkennung	17	10
b) Interoperabilität.....	18	11
c) Korrespondierende Zahlungssysteme (EBPP)	19	12
d) Rationalisierungseffekte durch elektronische Abrechnung	19	13
e) Alternative zu EDI	20	14
II. EG-rechtliche Vorgaben.....	21	15– 19
1. Stand der Harmonisierung	21	15
2. Richtlinien im Umsatzsteuerrecht	21	16
3. Die E-Commerce-Richtlinie	22	17
4. Signatur-Richtlinie.....	23	18
5. Umsetzung in Deutschland	24	19

	Seite	Randziffer
III. Das Signaturgesetz	25	20– 30
1. Ziele des Gesetzgebers	25	20
2. Vorprogrammierte Konflikte mit dem EG-Recht	25	21
3. Die Signaturklassen im Einzelnen	26	22– 30
a) Die elektronische Signatur	26	22
b) Die fortgeschrittene elektronische Signatur . .	27	23– 24
c) Die qualifizierte elektronische Signatur	28	25– 29
d) Die „akkreditierte“ qualifizierte elektronische Signatur	33	30
B. Originär elektronische Unterlagen in der Buchführung	35	31– 73
I. Paradigmenwechsel bei der Verarbeitung und Dokumentation von Daten	35	31– 59
1. Verfassungsrechtlicher Fokus: Vollzugsdefizite in der Steuererhebung	35	31– 33
2. Ineffiziente Außenprüfung ohne DV-Unterstützung	37	34
3. Nutzung des originären Informationsumfangs. .	38	35– 37
4. Maßgebliche Verwaltungsanweisungen	41	38– 39
a) GoBS – Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme	41	38
b) GDPdU – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Daten	41	39
5. Die Kriterien originär elektronische Unterlagen und maschinelle Auswertbarkeit	42	40– 59
a) Problemaufriss	42	40
b) Die Abgrenzung der Finanzverwaltung	43	41– 46
aa) Die GDPdU	43	41– 43
bb) Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung	45	44– 46
c) Maßgeblichkeit des Gesetzeszweckes	47	47
d) Mithilfe von Datenverarbeitungssystemen erstellte Unterlagen.	47	48– 51
e) Praxisbeispiele	50	52– 54

	Seite	Randziffer
f) Die Problemerkuterung in der Literatur	51	55– 57
6. Konsequenzen für die betrieblichen Abläufe.	54	58– 59
II. Verwertbarkeit der Daten.	55	60– 68
1. Kriterien im Hinblick auf die Außenprüfung.	55	60– 62
2. Sicherung der Pflicht, Auswertungen zu ermöglichen	57	63
3. Prüfbarkeit originär elektronischer Unterlagen	57	64– 65
4. Prüfbarkeit der sonstigen Unterlagen.	58	66– 68
III. Archivierungssicherheit	60	69– 71
1. Aufbewahrungsfristen gem. § 147 Abs. 1 AO.	60	69
2. Sicherheitsaspekte	60	70– 71
IV. Externe Dienstleister	61	72– 73
1. Allgemeine Anforderungen	61	72
2. Bereiche der Auslagerung	62	73
C. Vorsteuerabzug aus elektronischen Rechnungen	65	74– 97
I. Die Entstehungsgeschichte des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG.	65	74– 75
II. Die Voraussetzungen im Einzelnen	67	76– 85
1. Allgemeine Rechnungsformalien.	67	76
2. Anforderungen an die Signatur	68	77
3. Pflichten des Rechnungsempfängers nach der GDPdU.	68	78– 81
a) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.	68	79
b) Prüfpflichten	69	80
c) Dokumentationspflicht	69	81
d) Pflichten bei der Weiterverarbeitung im System	69	81
4. Ablauf einer elektronischen Rechnungsstellung in der Praxis	70	82– 85

	Seite	Randziffer
III. Praxisfragen	74	86– 94
1. Stellvertretung und Auslagerung bei der Rechnungssignierung	74	86– 89
2. Massen- und Sammelrechnungen	76	90– 93
a) Massenrechnungen	76	91
b) Sammelrechnungen	77	92
c) Zeitstempel, Kryptoboxen und ELSTER	77	93
3. Internationaler Geschäftsverkehr	78	94
IV. Entwicklung des EG-Rechts und dessen Umsetzung	79	95– 97
1. Weiterer Umsetzungsbedarf nach der Rechnungsrichtlinie	79	95– 96
2. Tendenzen im EG-Umsatzsteuerrecht	80	97
D. Die digitale Betriebsprüfung	81	98–134
I. Die neuen Befugnisse der Prüfer	81	98–121
1. Gesetzliche Grundlagen	81	98
2. Die Reichweite der GDPdU	81	99–100
3. Der Umfang der Befugnisse	83	101–109
a) Der Rahmen der Außenprüfung	83	101
b) Welche Daten sind betroffen?	83	102–106
c) Betroffene DV-Systeme	86	107–108
d) Betroffene Steuerjahre	88	109
4. Die einzelnen Zugriffsarten	88	110–118
a) Überblick	88	110
b) Der unmittelbare Zugriff	89	111–113
c) Der mittelbare Zugriff	91	114–115
d) Der Zugriff auf Datenträger	92	116–118
5. Das Auswahlermessen bezüglich der Zugriffsart	95	119–120
6. Der Ort des Zugriffs	96	121
II. Die Pflichten der Betroffenen	96	122–130
1. Grundsätze und Überblick	96	122–123

	Seite	Randziffer
2. Beim unmittelbaren Zugriff	98	124–125
a) Primärpflichten	98	124
b) Sekundärpflichten	98	125
3. Beim mittelbaren Zugriff	99	126
4. Beim Zugriff auf Datenträger	99	127
5. Die Grenzen der Pflichten	100	128–129
a) Auswahlermessen	100	128
b) Selbstinitiierte Eingriffshierarchie	101	129
6. Rückwirkungsproblematik	101	130
III. Abwehrmaßnahmen	102	131–134
1. Ausgangserwägungen	102	131
2. Infrastruktur der Daten	102	132
3. Programmanforderungen und Kompatibilität	103	133
4. Einsatz von Rechtsmitteln	104	134
E. Die zivilrechtliche Anerkennung	105	135–146
I. Die neuen Formvorschriften des BGB	105	135–140
1. Zivilrechtliche Aspekte der elektronischen Abrechnung	105	135–136
2. Rechtsgrundlage und Anwendungsfälle von elektronischer Form und Textform	106	137
3. Elektronischer Vertrag	107	138
4. Die gewillkürte elektronische Form	108	139
5. Die Textform	109	140
II. Beweismittel im Prozess	109	141–143
1. Anerkannte elektronische Dokumente	109	141
2. Szenarien gerichtlicher Bewertung	110	142–143
III. Zivilrechtliche Aspekte des E-Invoicing	111	144–146
1. Implementierung in Vertragsbeziehungen	111	144
2. Haftungsfragen	112	145–146
a) Haftung des Zertifizierers	112	145
b) Haftung des Ausstellers der elektronischen Rechnung	112	146

	Seite	Randziffer
Anhänge		
Anhang 1	Abgabenordnung (Auszug)	117
Anhang 2	Ckeckliste für die digitale Betriebsprüfung . .	123
Anhang 3	Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung . . .	127
Anhang 4	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) (mit Anlage) .	141
Anhang 5	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) . .	165
Anhang 6	Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz – SigG).	173
Anhang 7	Umsatzsteuergesetz (UStG) – Auszug	195
Anhang 8	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) – Auszug	201
Literaturverzeichnis		203
Internetzeichnis		207
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen		209
Stichwortverzeichnis		211