



# Die elektronische Rechnung

vom

29. November 2001

## Informationen zur Sendung

### Inhaltsverzeichnis

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1.    | Einleitung .....   | 2  |
| 2.    | Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuergesetz.....                      | 2  |
| 3.    | Allgemeine Anforderungen an eine Rechnung .....                        | 3  |
| 4.    | Abrechnung im Gutschriftsverfahren .....                               | 3  |
| 5.    | Form der Rechnung bis 31.12.2001 .....                                 | 4  |
| 6.    | Die elektronische Rechnung ab 1.1.2002 .....                           | 4  |
| 6.1.  | Die digitale Signatur gemäß dem SigG a. F. ....                        | 5  |
| 6.2.  | Die elektronische Signatur gemäß dem SigG n. F.....                    | 5  |
| 6.2.1 | „Einfache“ elektronische Signatur .....                                | 5  |
| 6.2.2 | Fortgeschrittene elektronische Signatur .....                          | 5  |
| 6.2.3 | Qualifizierte elektronische Signatur .....                             | 6  |
| 6.2.4 | Qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung ..... | 6  |
| 6.3.  | Verfahren der elektronischen Signaturbildung.....                      | 6  |
| 7.    | Einsatz der elektronischen Rechnung.....                               | 8  |
| 8.    | Besonderheiten beim Einsatz der elektronischen Rechnung .....          | 9  |
| 8.1.  | Personenbezogenheit des Signaturschlüsselpaares.....                   | 9  |
| 8.2.  | Mangelnde technische Ausrüstung des Rechnungsempfängers .....          | 9  |
| 8.3.  | Interoperabilität der Verschlüsselungssoftware.....                    | 9  |
| 8.4.  | Internationale Verwendung der elektronischen Rechnung.....             | 10 |
| 9.    | Ausblick.....  | 10 |
| 10.   | Weiterführende Hinweise .....  | 11 |

## 1. Einleitung

Durch die Verbreitung der Internet-Nutzung hat sich das Wirtschaftsleben in den letzten Jahren erheblich verändert. Unternehmen bieten sich via Internet gegenseitig Waren und Dienstleistungen an. Bestell- sowie Abrechnungsscheine werden per Email versendet. Aber auch Privatkonsumenten nutzen zunehmend die Vorteile des Internets und bummeln anstatt durch überfüllte Kaufhäuser durch die Web-Sites der Anbieter und bestellen per Mouse-Click die gewünschten Güter.

Obwohl der Einkauf von der Bestellung bis hin zur Lieferung - vorausgesetzt es handelt sich um ein digitales Produkt - per Internet erledigt werden kann, ist es heute noch nicht möglich, eine steuerlich anzuerkennende Rechnung auf diesem Wege zu versenden. Dies ist aber für Unternehmer als Rechnungsempfänger von großer Bedeutung, denn nur wenn sie eine den Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Rechnung vorweisen können, können sie die darin ausgewiesene Vorsteuer gegen ihre Umsatzsteuerlast verrechnen.

Ab 1.1.2002 ist es jedoch soweit: die elektronische Rechnung wird der Rechnung in Papierform gleichgestellt und genügt den Anforderungen des Umsatzsteuerrechts, soweit neben einer elektronischen Signatur die allgemeinen Voraussetzungen an eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen. Für Unternehmer bedeutet dies, dass sie ihre Leistungen - unerheblich, ob Leistungen über das Internet oder herkömmliche Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht werden – ab kommendem Jahr entweder per elektronischer Rechnung oder, wie bisher, per Rechnung in Papierform abrechnen können.

## 2. Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuergesetz

Die Umsatzsteuer wird als Verbrauchsteuer dem Endverbraucher aufgebürdet. Innerhalb einer Handelskette wird allerdings auf jeder Stufe Umsatzsteuer ausgelöst. So fordert bspw. der Produzent beim Verkauf seiner Produkte an den Großhändler von diesem Umsatzsteuer. Veräußert der Großhändler die Waren weiter an den Einzelhändler, berechnet der Großhändler wiederum dem Einzelhändler Umsatzsteuer auf den Weiterveräußerungspreis. Schließlich wird der Endverbraucher beim Kauf der Ware vom Einzelhändler mit Umsatzsteuer belastet. Im Gegensatz zum Endverbraucher können jedoch der Produzent und die Händler, die Unternehmer i. S. v. § 2 UStG sind, die von ihnen gezahlte Umsatzsteuer (auch als Vorsteuer bezeichnet) mit ihrer Umsatzsteuerschuld verrechnen, so dass sie letztlich nur die Umsatzsteuer auf den Mehrwert an das Finanzamt abführen müssen.

Um allerdings die gezahlte Umsatzsteuer **als Vorsteuer abziehen zu können**, muss zum einen der Leistende Unternehmer sein und eine Leistung für das Unternehmen des Empfängers erbracht haben und zum anderen bedarf es nach § 14 Abs. 4 UStG einer Rechnung, in der die Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Dem Empfänger der Leistung muss diese Rechnung tatsächlich vorliegen. Aus diesem Grund kann er das Ausstellen einer Rechnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG vom Leistenden fordern.

Die Rechnung hat zudem für den **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs** Bedeutung. Regelmäßig darf gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die Vorsteuer erst dann von der Umsatzsteuerschuld abgezogen werden, wenn der leistende Unternehmer die vereinbarte Leistung ausgeführt hat und die Rechnung dem Unternehmer vorliegt, der die Leistung empfangen hat. Etwas anderes gilt nur bei Teilzahlungen zu einem Zeitpunkt, in dem die Leistung noch nicht oder noch nicht vollständig ausgeführt worden ist. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug bereits zu dem Zeitpunkt vorgenommen werden, zu dem die Rechnung vorliegt. Ob der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs tatsächlich vom Empfang der Rechnung abhängig ist, wird derzeit beim Bundesfinanzhof verhandelt.

### 3. Allgemeine Anforderungen an eine Rechnung

Das Umsatzsteuergesetz definiert in § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG, welche Angaben in einer Rechnung enthalten sein müssen, um als solche anerkannt zu werden. Es handelt sich dabei um:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung,
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Unerheblich ist, ob die Rechnung als solche bezeichnet wird, soweit die vorgenannten Angaben gemacht wurden. Ebenso kann sie z. B. als Gebührennote, Abrechnung oder ähnliches bezeichnet werden.

### 4. Abrechnung im Gutschriftsverfahren

Neben der Abrechnung der Leistungen durch eine Rechnung des Leistenden besteht in bestimmten Fällen die Möglichkeit der Abrechnung durch eine Gutschrift des Leistungsempfängers. Die Gutschrift ist der Rechnung rechtlich weitgehend gleichgestellt. Auch sie berechtigt den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug, soweit die weiteren Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind (vgl. 2.).

Maßgeblich für die Abrechnung mit Rechnung oder mit Gutschrift ist, wer zivilrechtlich die Abrechnungslast trägt. Einige gesetzliche Regelungen burden ausdrücklich die Abrechnungslast dem Leistungsempfänger auf - so ist z. B. die Provisionsabrechnung des Handelsvertreters vom vertretenen Unternehmer zu erstellen. Hat nur der Leistungsempfänger die erforderlichen Informationen für die Abrechnung, so trägt er auch die Abrechnungslast. Beispiele hierfür sind die Abrechnung des Tankwarts als Kommissionär mit der Mineralölgesellschaft über die abgenommene Kraftstoffmenge, die Abrechnung des Aufstellers von Glücksspiel- oder Unterhaltungsautomaten mit dem Gastwirt über die Provision des Gastwirts oder die Abrechnung des Viehhändlers mit dem Landwirt über die vom Landwirt veräußerten Tiere. Zwar besteht grundsätzlich keine Wahlmöglichkeit zwischen Rechnung und Gutschrift; ist die Abrechnungslast jedoch keinem ausdrücklich zugewiesen und verfügen beide Partner über die Abrechnungsgrundlagen in gleicher Weise, so kann ausnahmsweise zwischen Rechnung und Gutschrift gewählt werden.

Die Gutschrift wird gemäß § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG nur dann anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Gutschriftsempfänger (leistender Unternehmer) muss zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung berechtigt sein. Dies bedeutet, es muss sich um einen Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn handeln, der steuerpflichtige Umsätze ausführt. Der leistende Unternehmer darf nicht Kleinunternehmer gemäß § 19 Abs. 1 UStG sein, soweit er nicht zur Regelbesteuerung optiert hat.
- Der Aussteller und der Empfänger der Gutschrift müssen darüber einig sein, dass die Leistung mit einer Gutschrift abgerechnet wird.
- Die Gutschrift muss alle für eine Rechnung erforderlichen Angaben enthalten (vgl. 3.).
- Die Gutschrift muss dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein.

Wurden alle Voraussetzungen erfüllt, so hat der leistende Unternehmer die in der Gutschrift ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Gutschriftsaussteller und Leistungsempfänger darf diese Umsatzsteuer als Vorsteuer berücksichtigen.

## 5. Form der Rechnung bis 31.12.2001

Bis 31.12.2001 kann gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG nur eine **Urkunde** Rechnung sein. Dies bedeutet, dass die Rechnung einer körperlichen Form bedarf, was regelmäßig dadurch erfüllt wird, dass sie als Schriftstück vorliegt. Wird also die Rechnung als Schriftstück per Post versendet, ist das Formerfordernis zweifelsfrei gewahrt. Gleiches gilt bei Übermittlung der Rechnung per Telefax.

Wie bereits eingangs erwähnt, nutzen Unternehmer zunehmend das Internet oder eine andere Art von Datenfernübertragung, um Daten über Bestellungen aber auch über Abrechnungen schnell austauschen zu können. Auch werden oftmals Datenträger eingesetzt, auf denen die Abrechnungsdaten gespeichert und dem Leistungsempfänger auf diesem Weg übermittelt werden. Allein die Abrechnungen, die per Datenfernübertragung oder Datenträgeraustausch dem Leistungsempfänger zugehen, genügen den Anforderungen an eine Rechnung nicht. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Leistungsempfänger die Daten ausdruckt und die Rechnung somit in Papierform vorgelegt werden könnte. Ein Vorsteuerabzug darf noch nicht vorgenommen werden.

Es ist in diesem Fall noch eine schriftliche Rechnungserteilung durch den Leistenden erforderlich. Die bereits übermittelten Daten stellen lediglich eine Ergänzung zur Rechnung dar. Die Finanzverwaltung akzeptiert jedoch, wenn schriftliche Sammelabrechnungen erstellt werden. Das heißt, es werden die einzelnen Umsätze eines Datenübertragungszeitraums in einer Summe zusammengefasst und in Rechnung gestellt. Die Sammelabrechnung soll dann in Verbindung mit den gespeicherten Einzelabrechnungen, die per Datenfernübertragung oder per Datenträgeraustausch übermittelt wurden, den Anforderungen an eine Rechnung genügen, soweit die übrigen Angaben gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG (siehe oben unter 3.) in der Sammelabrechnung enthalten sind.

Da die Gutschrift (vgl. 4.) als Rechnung gilt, ist auch hierfür erforderlich, dass die Gutschrift in Form einer Urkunde - also in Papierform - vorliegt.

## 6. Die elektronische Rechnung ab 1.1.2002

Ab 1.1.2002 werden nun Unternehmer die Möglichkeit haben, auf Grund einer sog. elektronischen Rechnung den Vorsteuerabzug für empfangene und in Rechnung gestellte Leistungen geltend zu machen. Laut § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG in der aktuellen Fassung ist hierzu eine „mit einer digitalen Signatur ... versehene elektronische Abrechnung“ erforderlich. Gemäß dem Gesetzentwurf zum Steueränderungsgesetz 2001 soll § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG zukünftig wie folgt lauten: „mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung ... versehene elektronische Abrechnung“. Was eine digitale Signatur bzw. elektronische Signatur ist, erklärt das Signaturgesetz.

Letztendlich handelt es sich bei der elektronischen Rechnung um eine Rechnung mit dem oben dargestellten Inhalt (vgl. 3.), die aber anstatt in Papierform lediglich als Datei erstellt wird. Um die Herkunft der Rechnung und die Unverfälschtheit des Inhalts nachweisen zu können, bedarf es der elektronischen Signatur.

Gleiches gilt für die Gutschrift (vgl. 4.). Da diese als Rechnung gilt, kann auch die Gutschrift ab 1.1.2002 in elektronischer Form erstellt werden. Durch die elektronische Signatur wird dann im Unterschied zur Rechnung sichergestellt, dass der Leistungsempfänger die Gutschrift ausgestellt hat und der Inhalt der Gutschrift unverändert dem Gutschriftsempfänger zugegangen ist.

Allerdings ist es dem Unternehmer auch ab 2002 nicht benommen, weiterhin Rechnungen in der herkömmlichen Papierform zu erstellen oder etwa Abrechnungsdaten elektronisch (ohne elektronische Signatur) zu versenden und eine schriftliche Sammelabrechnung zu erstellen (siehe 5.).

### **6.1. Die digitale Signatur gemäß dem SigG a. F.**

Mit dem Signaturgesetz vom 22.7.1997 wurde die damals noch als digital bezeichnete Signatur ins Leben gerufen. Unter der digitalen Signatur war ein mit einem privaten Signaturschlüssel erzeugtes Siegel zu verstehen, durch das mit Hilfe eines zugehörigen öffentlichen Schlüssels die Urheberschaft des Inhabers des privaten Schlüssels und die Unverfälschtheit der Daten festgestellt werden konnte (§ 2 Abs. 1 SigG a. F.). Privater und öffentlicher Schlüssel sind zwei mathematische Schlüssel, die zwar verschieden sind, aber einander eindeutig zugeordnet werden können. Sie wurden unter der Geltung des SigG a. F. mit einem Signaturschlüssel-Zertifikat einer Zertifizierungsstelle ausgegeben. Als Zertifizierungsstelle durfte nur derjenige fungieren, dem die Genehmigung durch die Regulierungsbehörde für Telekommunikation und Post (kurz RegTP) erteilt wurde (§ 4 SigG a. F.).

Es wurden bspw. folgenden Betrieben die Genehmigung, als Zertifizierungsstelle aufzutreten, erteilt:

- Produktzentrum TeleSec der Deutschen Telekom AG
- Deutsche Post Signtrust
- Deutsche Post eBusiness GmbH
- DATEV eG
- zahlreichen Steuerberaterkammern, Rechtsanwaltskammern sowie die Bundesnotarkammer.

### **6.2. Die elektronische Signatur gemäß dem SigG n. F.**

Am 22.5.2001 ist das Signaturgesetz 2001 in Kraft getreten und hat somit das Signaturgesetz aus dem Jahr 1997 abgelöst. Es wird darin nicht mehr von digitaler sondern von elektronischer Signatur gesprochen, welche in verschiedenen Qualitätsstufen normiert ist.

#### **6.2.1 „Einfache“ elektronische Signatur**

Die elektronische Signatur an sich liegt gemäß § 2 Nr. 1 SigG n. F. bereits vor, wenn Daten in elektronischer Form anderen elektronischen Daten beigefügt oder mit diesen verknüpft sind und die Daten zur Authentifizierung dienen. Wird z. B. die handschriftliche Unterschrift eingescannt und einer Email angefügt, handelt es sich bereits um eine elektronische Signatur.

#### **6.2.2 Fortgeschrittene elektronische Signatur**

Die nächste Stufe ist die fortgeschrittene elektronische Signatur gemäß § 2 Nr. 2 SigG n. F., bei der es sich um eine elektronische Signatur (siehe 6.2.1) handelt, bei der ein Signaturschlüssel zur Erstellung der elektronischen Signatur verwendet wird. Es müssen folgende zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Signatur wird ausschließlich dem Signaturschlüssel-Inhaber zugeordnet.
- Die Signatur muss die Identifizierung des Signaturschlüssel-Inhabers ermöglichen.
- Die Signatur muss mit Mitteln erzeugt werden können, die der Signaturschlüssel-Inhaber unter seiner alleinigen Kontrolle hält.
- Schließlich muss die Signatur mit den Daten, auf die sie sich bezieht, in der Weise verknüpft sein, dass eine nachträgliche Veränderung der Daten erkannt werden kann.

Die Voraussetzungen werden in aller Regel dadurch erfüllt, dass mittels einer Software, z. B. PGP (Pretty Good Privacy) der Nutzer **selbst elektronische Schlüssel erzeugt** und diese nutzt, um die elektronische Signatur herzustellen. Der Nutzer verschlüsselt, ähnlich wie bei der qualifizierten elektronischen Signatur (siehe 6.2.3), die Daten mit einem privaten Schlüssel und übermittelt diese verschlüsselten Daten an den Empfänger. Dieser kann diese Daten mittels eines öffentlichen Schlüssels wieder lesbar machen.

### 6.2.3 Qualifizierte elektronische Signatur

Die dritte und letzte Stufe ist die qualifizierte elektronische Signatur gemäß § 2 Nr. 4 SigG n. F. Hier sind alle zur fortgeschrittenen elektronischen Signatur genannten Voraussetzungen zu erfüllen (siehe 6.2.2) und darüber hinaus noch weiterer Anforderungen gerecht zu werden:

- Die Signatur muss auf einem zum Zeitpunkt ihrer Erzeugung gültigen qualifizierten Zertifikat beruhen.
- Zudem muss die Signatur mit einer sicheren Signaturerstellungseinheit erzeugt werden.

Hier ist somit nicht mehr ausreichend, wenn der Nutzer der elektronischen Signatur die elektronischen Schlüssel selbst erzeugt hat. Diese müssen vielmehr **von einem Dritten zertifiziert** worden sein, einem sog. Zertifizierungsdiensteanbieter.

Abweichend zur alten Fassung des Signaturgesetzes ist der Betrieb eines Zertifizierungsdienstes gemäß § 4 Abs. 1 SigG n. F. **nicht mehr genehmigungspflichtig**, so dass letztlich jeder ein solches Zertifikat ausstellen kann. Allerdings muss der Zertifizierungsdiensteanbieter sicherstellen, dass sein Verfahren zur Zertifizierung von elektronischen Schlüsseln ausreichend sicher ist und den Anforderungen des Signaturgesetzes entspricht. Hierunter fällt insbesondere die Pflicht, die Person, die ein qualifiziertes Zertifikat beantragt hat, zuverlässig zu identifizieren. Erleidet ein Dritter einen Schaden dadurch, dass er auf die Angaben des qualifizierten Zertifikats vertraut hat und hat der Zertifizierungsdiensteanbieter seine Pflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt, haftet er dem Dritten für den dadurch entstandenen Schaden (§ 11 SigG n. F.).

### 6.2.4 Qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung

Für die elektronische Signatur zur wirksamen Erstellung einer elektronischen Rechnung i. S. v. § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG bedarf es einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung. Der Zertifizierungsdiensteanbieter kann sich gemäß § 15 SigG n. F. **freiwillig akkreditieren** lassen. Dieses wird wiederum von der RegTP durchgeführt. Durch die Akkreditierung wird dargelegt, dass der Zertifizierungsdiensteanbieter allen durch das Signaturgesetz geforderten Sicherheitsvorkehrungen entspricht.

Die bereits unter der Geltung des früheren Signaturgesetzes geprüften Zertifizierungsstellen gelten automatisch als akkreditierte Zertifizierungsdiensteanbieter (§ 25 Abs. 1 SigG n. F.). Eine Liste der bislang akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbieter kann unter [www.regtp.de](http://www.regtp.de) eingesehen werden. Unter [www.nrca-ds.de](http://www.nrca-ds.de) kann online überprüft werden, ob das Zertifikat des Zertifizierungsdiensteanbieters noch gültig ist oder etwa gesperrt wurde und dieser somit keine Signaturschlüssel zertifizieren könnte.

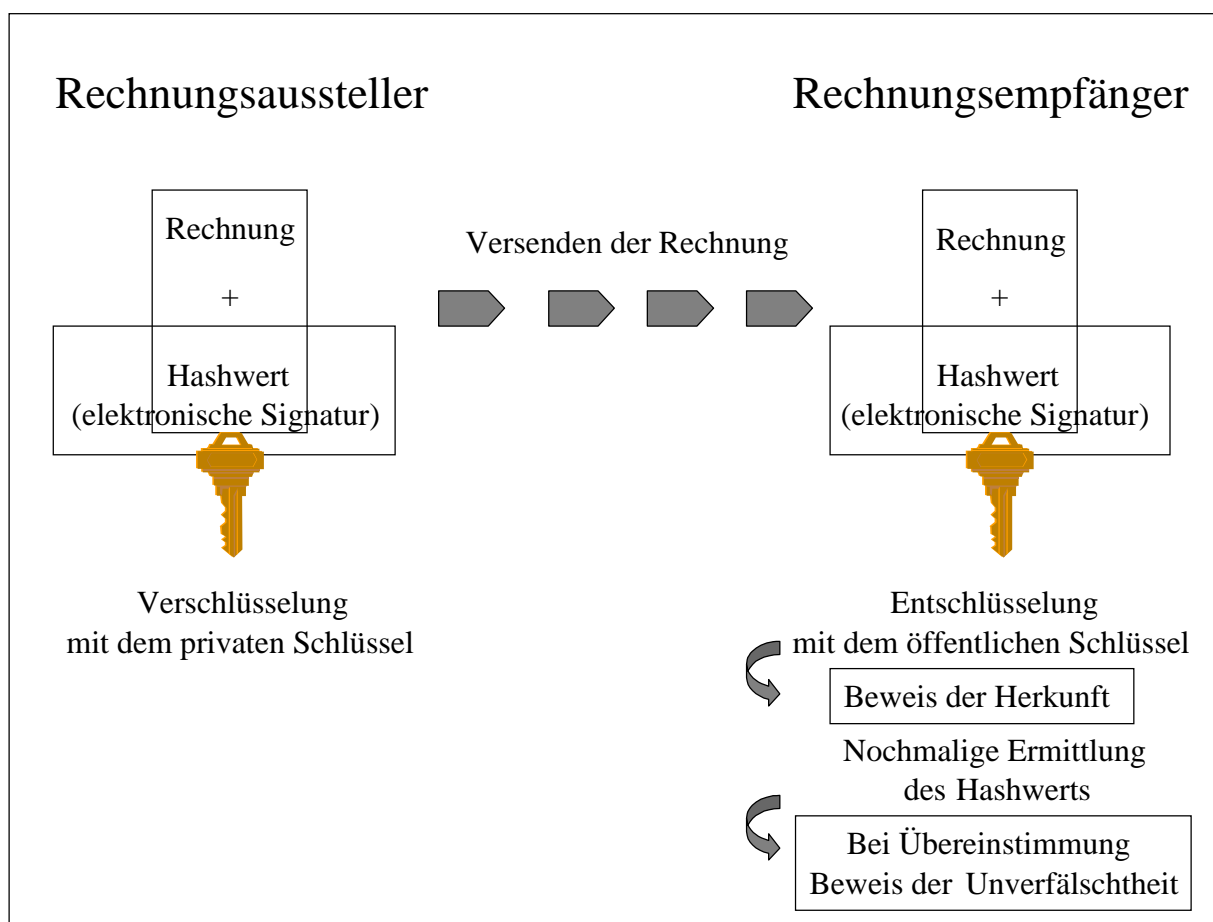
**Zudem behalten bereits vor Inkrafttreten des Signaturgesetzes 2001 erteilte Signaturschlüssel-Zertifikate gemäß § 25 Abs. 2 SigG n. F. ihre Gültigkeit.** Somit können diese Zertifikate weiterhin zur Erstellung einer elektronischen Signatur und somit zur wirksamen Erstellung einer elektronischen Rechnung genutzt werden.

## 6.3. Verfahren der elektronischen Signaturbildung

Die elektronische Signatur unter Verwendung eines Schlüsselpaares (privater und öffentlicher Schlüssel) eines akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbieters erfolgt in nachfolgenden Schritten:

- (1) Es ist eine Verschlüsselungssoftware erforderlich, die aus der zu signierenden Originaldatei einen sog. **Hashwert** ermittelt. Dieser Hashwert ist eine besondere Art der Einwegverschlüsselung, bei dem aus dem Originaldokument eine Prüfsumme gebildet wird. Damit ist es unmöglich, aus diesem Hashwert den Originaltext wieder zu ermitteln. Darüber hinaus ist es praktisch unmöglich, einen anderen Text mit demselben Hashwert zu finden.
- (2) Der Inhaber des Signaturschlüsselpaars erhält das Signaturschlüsselpaar durch den Zertifizierungsdiensteanbieter auf einer Chipkarte gespeichert. Zur Nutzung der Signaturschlüssel wird die Chipkarte in einen mit dem Computer verbundenen Chipkartenleser eingeführt. Der Inhaber weist sich durch die Eingabe einer PIN (persönliche Identifikations-Nummer) aus, die ihm ebenso vom Zertifizierungsdiensteanbieter mitgeteilt wurde. Die Verschlüsselungssoftware ermöglicht, den **Hashwert mit dem privaten Schlüssel zu verschlüsseln**, so dass der Hashwert nicht mehr lesbar ist. Diese Komponente stellt letztlich die elektronische Signatur dar. Insgesamt liegt der weiterhin lesbare Originaltext mit dem angefügten verschlüsselten Hashwert in einer Datei verknüpft vor.
- (3) Die Daten, bestehend aus Originaltext und verschlüsseltem Hashwert, werden an den Empfänger **gesendet**. Der Inhaber des Signaturschlüsselpaars teilt dem Empfänger den öffentlichen Schlüssel mit. Der Empfänger kann diesen aber auch bei dem Zertifizierungsdiensteanbieter des Schlüsselinhabers erfragen.
- (4) Auch der Empfänger verfügt über eine entsprechende Ver- bzw. Entschlüsselungssoftware und **entschlüsselt** die Daten mit Hilfe dieser Software und dem öffentlichen Schlüssel, so dass der Hashwert des Originaltextes wieder lesbar wird. Ist das Entschlüsseln möglich, passt also der öffentliche und der private Schlüssel zusammen, kann die Herkunft der Daten mit Sicherheit dem Inhaber des Signaturschlüsselpaars zugeordnet werden. Somit ist der **Herkunftsbeweis** durch die elektronische Signatur erbracht.
- (5) Nun ermittelt der Empfänger nochmals den Hashwert des Originaltextes und vergleicht diesen mit den zuvor vom Versender ermittelten Hashwert. Sind beide Werte identisch, ist erwiesen, dass der Text nach der Verschlüsselung durch den Inhaber des Signaturschlüsselpaars nicht mehr verändert wurde. Die elektronische Signatur erbringt auf diese Weise auch den **Authentizitätsbeweis**.

Dieses sehr kompliziert klingende Verfahren wird durch die eingesetzte Ver- bzw. Entschlüsselungssoftware durchgeführt. Meist wird der Anwender in seinem Email-Programm auf der Anwenderoberfläche entsprechende Buttons vorfinden, durch deren Anklicken der Prozess des Verschlüsseln bzw. des Entschlüsseln in Bewegung gesetzt wird. Durch einen Hinweis auf dem Bildschirm wird der Anwender über das Ergebnis der Überprüfung in Kenntnis gesetzt, so dass es sich regelmäßig nicht um ein langwieriges, zeitaufwendiges Verfahren handeln wird.



## 7. Einsatz der elektronischen Rechnung

Unternehmer können grundsätzlich ab 1.1.2002 – neben der herkömmlichen Rechnung in Papierform – eine Rechnung in elektronischer Form erstellen. Die elektronischen Rechnungen berechtigen den Rechnungsempfänger zum Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer, soweit der Empfänger selbst Unternehmer ist und Leistungen für sein Unternehmen bezieht.

Seitens des Verwenders der elektronischen Rechnung stellt sich die Frage, ob er nach Belieben ab 1.1.2002 elektronische Rechnungen an die Rechnungsempfänger versenden darf. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Empfänger einer Rechnung, der selbst Unternehmer ist, gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG das Ausstellen einer Rechnung fordern kann. Gibt nun der **Rechnungsempfänger eine Email-Adresse** an, an welche die Rechnung zu senden ist, kann der Rechnungsaussteller davon ausgehen, dass die **technische Ausrüstung** beim Rechnungsempfänger, insbesondere Computer-Ausstattung und Internet-Zugang, vorhanden ist, die ihm den Zugang der Rechnung **ermöglicht**. In diesem Fall kann eine elektronische Rechnung an Stelle der Rechnung in Papierform versendet werden. Der Rechnungsempfänger sollte folglich eine Email-Adresse nur dann angeben, wenn er mit dem Zugang von elektronischen Rechnungen einverstanden ist und insbesondere laufend den Email-Posteingang kontrolliert.

Grundsätzlich ist ohne Bedeutung, ob der Rechnungsempfänger die Herkunft und Unverfälschtheit der Rechnung überprüft (siehe 6.3.). Er wird nicht etwa gesetzlich verpflichtet, diese Kriterien zu überprüfen. Wird dem Rechnungsempfänger bspw. eine Rechnung per E-mail übersendet, kann er den Text der Rechnung problemlos lesen, da dieser nicht verschlüsselt ist. Lediglich der Teil der Datei, der die elektronische Signatur, also den verschlüsselten Hashwert enthält, ist ihm nicht zugänglich. Er erkennt allerdings, dass der Rechnung ein

verschlüsselter Teil angefügt ist. Der Rechnungsempfänger kann somit, soweit er selbst Unternehmer ist und die abgerechneten Leistungen für sein Unternehmen erbracht wurden, den ausgewiesenen – und lesbaren - Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer berücksichtigen.

Nimmt der Rechnungsempfänger allerdings den Vorsteuerabzug **ohne Überprüfung der elektronischen Signatur** vor und stellt sich heraus, dass die elektronische Rechnung nicht ordnungsgemäß erstellt wurde, z. B. wenn der Rechnungsaussteller lediglich eine einfache elektronische Signatur verwendet hat, trägt der Rechnungsempfänger das **Risiko**, dass die Vorsteuer nicht abgezogen werden darf. Ggf. ist dann der durchgeführte Vorsteuerabzug wieder rückgängig zu machen.

## **8. Besonderheiten beim Einsatz der elektronischen Rechnung**

Der Einsatz von elektronischen Rechnungen dürfte zwar grundsätzlich eine Vereinfachung und Beschleunigung der Arbeitsabläufe im Unternehmen darstellen, bringt allerdings sowohl seitens des Rechnungsausstellers als auch seitens des Rechnungsempfängers einige Besonderheiten mit sich, auf die im Folgenden eingegangen wird.

### **8.1. Personenbezogenheit des Signaturschlüsselpaares**

Der Unternehmer, der Rechnungen zukünftig in elektronischer Form erstellen möchte, muss beachten, dass das Signaturschlüsselpaar nur personenbezogen ausgestellt wird. Dies bedeutet, dass jeder Mitarbeiter, der mit dem Erstellen von Rechnungen betraut ist, ein eigenes Signaturschlüsselpaar benötigt.

Sowohl für das rechnungsausstellende Unternehmen als auch für das rechnungsempfangende Unternehmen wird dadurch ein nicht unerheblicher, aber unvermeidbarer Aufwand generiert. Insbesondere bei Unternehmen mit häufigem Mitarbeiterwechsel führt die Personenbezogenheit des Signaturschlüsselpaares dazu, dass für jeden neuen Mitarbeiter, der im Bereich der Rechnungserstellung tätig ist, ein neues Signaturschlüsselpaar von einem akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbieter beantragt werden muss. Seitens des Rechnungsempfängers ist erforderlich, dass er eine Vielzahl von öffentlichen Schlüsseln bereithält, um die elektronischen Signaturen der verschiedenen Mitarbeiter des Rechnungsausstellers entschlüsseln zu können.

### **8.2. Mangelnde technische Ausrüstung des Rechnungsempfängers**

Gibt der Rechnungsempfänger zwar eine Email-Adresse an und erklärt er damit zugleich, dass er bereit ist, unter dieser Adresse elektronische Rechnungen zu empfangen, verfügt er aber nicht über ein Email-Programm, welches die elektronische Signatur erkennen kann oder fehlt ihm die Ver- bzw. Entschlüsselungssoftware, so stellt sich die Frage, ob er noch Anspruch auf die Ausstellung einer Rechnung in Papierform hat.

Zwar kann der Rechnungsempfänger, soweit er Unternehmer ist, das Ausstellen einer Rechnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG verlangen, allerdings stellt das Umsatzsteuergesetz die elektronische Rechnung der herkömmlichen Rechnung in Papierform gleich, so dass der Rechnungsaussteller seine Pflicht damit erfüllt haben dürfte, dass er eine elektronische Rechnung übermittelt.

Dem Rechnungsempfänger ist zu empfehlen, entsprechende Vorkehrungen zum Empfang von elektronischen Rechnungen zu treffen oder den Rechnungsaussteller vor Rechnungserstellung darauf hinzuweisen, dass weiterhin in Papierform abgerechnet werden soll.

### **8.3. Interoperabilität der Verschlüsselungssoftware**

Der Rechnungsaussteller verschlüsselt den Hashwert des Originaltextes der Rechnung, der vom Rechnungsempfänger wieder zu entschlüsseln ist, um die Herkunft und Unverfälschtheit des Dokuments überprüfen zu können.

Da der Rechnungsaussteller zur Verschlüsselung und der Rechnungsempfänger zur Entschlüsselung nicht zwingend die gleichen Softwareanwendungen einsetzen, ist erforderlich, dass diese Softwareanwendungen interoperabel sind. Zunächst haben sich bereits einige Zertifizierungsdiensteanbieter zusammengeschlossen, um Interoperabilitätsstandards festzulegen. Es haben sich dabei zwei Gruppierungen gebildet: T-7-ISIS e. V. (ISIS), dem z. B. TeleSec, Deutsche Post Signtrust und Datev eG angehören und MailTrustT (MTT), die insbesondere mit der öffentlichen Verwaltung zusammenarbeitet. Die zwischen beiden Gruppierungen bestehenden Unvereinbarkeiten wurden im Rahmen eines Projekts ausgeräumt. Zum 1.10.2001 wurde ein gemeinsamer Interoperabilitätsstandard veröffentlicht, der als „ISIS MTT“ bezeichnet wird (zu Einzelheiten siehe [www.t7-isis.de](http://www.t7-isis.de)).

Die Anbieter von Softwareanwendungen im Zusammenhang mit elektronischen Signaturen sollen nun angehalten werden, den gemeinsamen Interoperabilitätsstandard zu berücksichtigen. Die technischen Probleme bei der Verwendung der elektronischen Signatur und der Versendung von elektronischen Rechnungen innerhalb Deutschlands dürften aus diesem Grunde weitgehend beseitigt sein.

Auf internationaler Ebene ist diese Interoperabilität jedoch noch nicht gegeben, so dass unklar ist, ob und wie die Form der elektronischen Rechnung in diesem Bereich eingesetzt werden kann. Allerdings bestehen Bemühungen, die Herstellung der Interoperabilität auch auf internationaler Ebene voranzutreiben (weitere Informationen unter [www.t7-isis.de](http://www.t7-isis.de)).

#### **8.4. Internationale Verwendung der elektronischen Rechnung**

Wird durch eine Rechnung ein in Deutschland steuerbarer Umsatz ausgeführt und ist folglich das deutsche Umsatzsteuergesetz anzuwenden, so bedarf es zur Erstellung einer elektronischen Rechnung einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung.

Ist der Umsatz hingegen im europäischen Ausland steuerbar, sind die europarechtlichen Vorschriften für die Erstellung einer elektronischen Rechnung maßgeblich. Derzeit liegt ein **Vorschlag zur Änderung der 6. EG-Richtlinie** mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung vor. Dieser Richtlinienvorschlag sieht vor, dass für die Erstellung einer elektronischen Rechnung eine fortgeschrittene elektronische Signatur (siehe 6.2.2) ausreichend ist.

Wird der Vorschlag entsprechend in der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie umgesetzt, sind die Mitgliedstaaten der EU innerhalb einer ihnen gesetzten Frist verpflichtet, die Vorgaben in das nationale Umsatzsteuerrecht umzusetzen. Dies würde dazu führen, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz entsprechend angepasst werden müsste, wobei allerdings noch nicht abzusehen ist, ob und wann eine solche Änderung eintritt.

Derzeit müssten, soweit vorhanden, die nationalen Regelungen der jeweiligen Staaten herangezogen werden, in denen der Umsatz steuerbar ist, was für international operierende Unternehmen ein zusätzliches Erschwernis für den Einsatz der elektronischen Rechnung sein dürfte.

### **9. Ausblick**

Für viele Unternehmer wird die Einführung der elektronischen Rechnung eine große Erleichterung im Betriebsablauf darstellen. Denkt man bspw. an Zulieferbetriebe, die nach dem Just-in-time-Prinzip täglich Güter an ihre Abnehmer liefern und laufend Abrechnungsdaten an den Abnehmer per Email versenden, könnten diese Abrechnungsdaten in die Form einer elektronischen Rechnung fassen und somit den steuerlichen Anforderungen gerecht werden. Das Versenden von mehrseitigen Rechnungen am Monatsende hätte sich damit erübrigt. Seitens des Rechnungsempfängers könnten sich ebenso Verwaltungserleichterungen ergeben, etwa wenn die bereits elektronisch vorliegenden Daten unmittelbar in die weiteren Betriebsabläufe,

---

wie etwa Rechnungsprüfung, weitergereicht werden und somit die Dateneingabe nicht nochmals erfolgen muss.

Bei all der schönen Zukunftsmusik darf man aber nicht die zu bewältigenden Herausforderungen übersehen, die bei der elektronischen Rechnung, insbesondere an die Softwareanwendungen, gestellt werden. Auf nationaler Ebene wurden bereits in letzter Zeit enorme Bemühungen unternommen, die verschiedenen Anwendungen aufeinander abzustimmen. Auch im internationalen Bereich wurden bereits erste Schritte getan, um die Interoperabilität möglichst vieler Softwareanwendungen zu schaffen. Es sollte doch verwundern, wenn diese Bemühungen nicht ebenso in absehbarer Zeit ihr Ziel erreichen würden.

## **10. Weiterführende Hinweise**

BMF-Schreiben vom 25.5.1992, BStBl I 1992, S. 376 betreffend: Anerkennung der Rechnungstellung durch Telefax, Telex, Teletex, Datenfernübertragung oder Datenträgeraustausch als Rechnung im Sinne des § 14 UStG

Klapdor R., Klapdor D., Auswirkungen der Einführung elektronischer Rechnungen in das deutsche Umsatzsteuerrecht, DStR 2000, S. 2116 ff.

Sachtleben O., Elektronische Rechnungen – Auswirkungen und Probleme des neuen § 14 Abs. 4 UStG, DB 2001, S. 614 ff.

Vellen M., Richtlinienvorschlag zur Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung, UR 2001, S. 185 ff.

Noack U., Digitaler Rechtsverkehr: Elektronische Signatur, elektronische Form und Textform, DStR 2001, S. 1893 ff.