

DATUM: 5. JUNI 2013

**Anmerkungen zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung
des Datenformats für elektronische Rechnungen
„ZUGFeRD“**

1. Das ZUGFeRD Rechnungsformat für elektronische Rechnungen verknüpft die bildhafte Darstellung einer Rechnung im PDF - Format mit einem inhaltlich identischen Rechnungsdatensatz im XML-Format.
2. Die Verwendung des ZUGFeRD Rechnungsformats erfüllt die Voraussetzungen des Steuervereinfachungsgesetzes von 2011.
3. Die Verwendung des ZUGFeRD Rechnungsformats stellt eine geeignete Basis für eine ordnungsgemäße Rechnung mit den Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG dar.

ZUGFeRD: Datenformat für elektronische Rechnungen

Das ZUGFeRD Datenformat für elektronische Rechnungen verknüpft die bildhafte Darstellung einer Rechnung im PDF/A-Format mit einem inhaltlich identischen Rechnungsdatensatz im XML-Format. Die Rechnungsdaten lassen sich auf diese Weise beim Empfänger ohne weitere manuelle Schritte auslesen und weiterverarbeiten.¹

Das ZUGFeRD Datenformat kann als Standardschnittstelle in Buchhaltungssoftware und ERP Systeme eingebunden werden und dann allen Unternehmen und der öffentlichen Verwaltung zur Verfügung stehen. Hohe Investitionen in Zusatzsoftware wie z.B. für EDI werden damit in Zukunft vermieden. Unternehmen – vor allem auch KMUs – und öffentliche Behörden sind in der Lage, strukturierte elektronische Rechnungen mit Standardbuchhaltungssoftware zu erstellen und zu empfangen sowie die Daten für eine elektronische Prozessbearbeitung zu verwenden. Durch die Kombination aus Bild und XML-Daten hat der Rechnungsempfänger die Wahlmöglichkeit in der Gestaltung seiner Folgeprozesse, ohne dass es vorheriger Absprachen oder Abstimmungen zwischen Versender und Empfänger bedarf.

Das ZUGFeRD-Datenformat wurde am 14. November 2012 in der Version 0.5 fertiggestellt und konnte bis zum 31. Dezember 2012 in einer ersten Phase kommentiert werden. Auf der CeBIT 2013 wurden bereits erste Implementierungen auf Basis der Spezifikation präsentiert.

Am 5. Juni 2013 wurde der sog. „Release Candidate“² fertiggestellt, der bereits zur Erstellung entsprechender Anwendungen genutzt werden kann. Nach Stellungnahme von Verbänden und öffentlicher Verwaltung ist die endgültige Fertigstellung des Datenformats für den Beginn des Jahres 2014 geplant.

Das ZUGFeRD Rechnungsformat basiert auf der Cross-Industry-Invoice (CII) von UN/CEFACT, der ISO-Norm 19005-3:2012 (PDF/A-3), sowie den auf europäischer Ebene spezifizierten "Message User Guidelines" (MUG).³

Das ZUGFeRD Rechnungsformat wird in Zukunft bundesweit die bestehenden EDI-Standards ergänzen und die Umstellung der bisherigen papierbasierten Prozesse ermöglichen.

Um das Ziel eines durchgängigen strukturierten Datenaustauschs bei elektronischen Rechnungen möglichst schnell zu erreichen, wird einer ZUGFeRD-XML-Rechnung eine inhaltlich identische PDF-Version der Rechnung beigelegt. Die Rechnungsempfänger, die XML-Rechnungen noch nicht verarbeiten können, können auf die PDF-Rechnung zurückgreifen.

Anforderungen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011

Durch die Neufassung des § 14 Absatz 1 und 3 UStG durch Artikel 5 Nr. 1 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) sind die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1. Juli 2011 neu gefasst worden. Umsetzungshinweise sowie Interpretationshilfen wurden mit dem Schreiben des BMF vom 2.7.2012⁴ gegeben.

¹ „ZUGFeRD“ steht für „Zentrale User Guidelines Forum elektronische Rechnung Deutschland“

² <http://www.ferd-net.de>

³ Zu den Standards siehe im einzelnen Release Candidate der Spezifikation zu ZUGFeRD vom 5. Juni 2013

⁴ <http://www.ferd-net.de>

Sowohl bei Papier- als auch bei elektronischen Rechnungen müssen nach § 14 Absatz 1 UStG die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen können. Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnungen sichergestellt werden. Eine inhaltlich richtige Rechnung (gemeint: richtige Leistung, richtiger Leistender, richtiges Entgelt, richtiger Zahlungsempfänger) rechtfertigt die Annahme, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind. D. h. die Rechnung wurde weder ge- noch verfälscht oder auf andere Weise verändert; die Rechnung entspricht der erbrachten Leistung.⁵

Danach berechtigten Rechnungen zum Vorsteuerabzug, die elektronisch übermittelt wurden, z.B. per E-Mail mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang, solange durch innerbetriebliche Kontrollverfahren ein verlässlicher Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung hergestellt werden kann.

Bei der elektronischen Rechnung nach dem ZUGFeRD-Rechnungsformat sind sowohl die Rechnungsdaten (XML Daten) als auch das Rechnungsbild (PDF/A-3) vorhanden. Sowohl die Daten als auch das Bild können - für sich genommen - eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nach § 14 Absatz 4 UStG darstellen. Es handelt es sich also um Mehrstücke derselben Rechnung, integriert in einem PDF als Transportformat.

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. Dies gilt jedoch nicht, wenn inhaltlich identische Mehrstücke⁶ derselben Rechnung übersandt werden.⁷ Im Rahmen des vom Steuerpflichtigen gewählten innerbetrieblichen Kontrollverfahrens – welches in der Praxis weitestgehend mit der herkömmlichen Rechnungseingangsprüfung gleichzusetzen ist - obliegt es der Entscheidung des Steuerpflichtigen, ob er die Rechnungsdaten (XML Daten) oder das Rechnungsbild (PDF/A-3) in das von ihm gewählte innerbetriebliche Kontrollverfahren einbezieht.

Dies ist besonders dann wichtig, wenn Daten und Bild voneinander abweichen. Weichen Rechnungsbild und Rechnungsdaten (in Form der XML-Datenstruktur) inhaltlich bzgl. der gesetzlich relevanten Daten (gem. § 14 Absatz 4 UStG) aber voneinander ab, handelt es sich nicht (mehr) um inhaltlich identische Mehrstücke. Dass eine der beiden Ausfertigungen der Rechnung fehlerhaft ist, bedeutet aber nicht, dass beide Ausfertigungen falsch sind, sondern ist abhängig von dem vom Steuerpflichtigen gewählten innerbetrieblichen Kontrollverfahren.

Es können zwei alternative Verfahren unterschieden werden, die in Abhängigkeit von den betrieblichen Rahmenbedingungen (Organisation, IT-Expertise und -Ausstattung, Rechnungseingangsvolumen, etc.) sinnvollerweise Anwendung finden:

- Innerbetriebliches Kontrollverfahren auf Basis des Rechnungsbilds
- Innerbetriebliches Kontrollverfahren auf Basis der Rechnungsdaten

⁵ Schreiben BMF vom 2. Juli 2012, S. 2

⁶ Abzustellen ist auf die Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG

⁷ Schreiben BMF vom 2. Juli 2012, S. 4

Innerbetriebliches Kontrollverfahren auf Basis des Rechnungsbilds

Bei Kleinst- und Kleinunternehmern wird das innerbetriebliche Kontrollverfahren in der Regel auf Basis des Rechnungsbilds erfolgen. Häufig wird der Unternehmer überhaupt nicht erkennen, dass in dem eingegangenen PDF auch ein XML-Datensatz als Anlage enthalten ist. Ebenso wird der vom Unternehmer beauftragte Steuerberater das Rechnungsbild als Grundlage für die Buchung der Geschäftsvorfälle verwenden.

Beide profitieren vom neuen Rechnungsstandard, wenn die von ihnen eingesetzte Standardsoftware in der Lage ist, die Rechnungsdaten als Vorbelegung für Erfassungsfelder zu nutzen und sparen sich damit das aufwändige und fehlerbehaftete manuelle Übertragen der für ihre Prozesse relevanten Daten. Trotzdem müssen sie prüfen, dass die übernommenen Werte mit den Werten auf dem Rechnungsbild korrespondieren.

Insbesondere bei nachhaltigen Geschäftsbeziehungen mit regelmäßig wiederkehrenden Geschäftsvorfällen kann dies nach einmal festgestellter Korrektheit auch durch stichprobenartige Nachprüfungen gewährleistet werden. Der angehängte Rechnungsdatensatz dient in diesem Zusammenhang also als Erfassungsunterstützung – vergleichbar einer OCR-Erkennung⁸ - hat aber im Hinblick auf die Belegfunktion keine eigenständige Bedeutung.

Abweichung zwischen Rechnungsbild und -daten sind in diesem Szenario nur insofern relevant, soweit sie die in die Software übernommenen Rechnungsdaten betreffen (also nicht alle in der Rechnung abgebildete Felder) und Gegenstand des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens sind.

Innerbetriebliches Kontrollverfahren auf Basis der Rechnungsdaten

In längerfristig angelegten Geschäftsbeziehungen mit regelmäßigem elektronischem Rechnungsdanenaustausch lassen sich signifikante Einsparungspotentiale nur erzielen, wenn eine weitestgehend automatisierte Verarbeitung möglich ist. D.h. sowohl die Rechnungsprüfung als auch die Dokumentation des Geschäftsvorfalles in der Finanzbuchhaltung (welches die Grundlage für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ist) wird auf Basis der Rechnungsdaten erfolgen.

Dementsprechend sind bei einem solchen Verfahren die übermittelten Rechnungsdaten maßgebliche Grundlage für den Vorsteuerabzug. Das Rechnungsbild ist in einem solchen Szenario als vorweggenommen bzw. ergänzende „Lesbarmachung“ (Komfortfunktion) zu interpretieren.

Dies ist analog zu den heute schon vielfach praktizierten Verfahren des rein strukturierten elektronischen Rechnungsdatenaustauschs (EDI) zu verstehen. Typischerweise wird beim elektronischen Rechnungsdatenaustausch die Lesbarkeit über entsprechende Programme (Viewer oder Konverter) erreicht. Auch diese Programme können fehlerbehaftet sein. Ein Fehler in diesen Programmen be-

⁸ OCR (Optical Character Recognition) in Verbindung mit Textanalyse-Software wird häufig eingesetzt, um aus Rechnungsbildern die relevanten Daten für betriebswirtschaftliche Anwendungssysteme zu extrahieren. Da bei Bildern kein strukturierter Zugriff auf die Daten möglich ist, können diese Verfahren keine hundertprozentige Richtigkeit garantieren. Unter „strukturiertem Zugriff“ verstehen wir einen Zugriff, der mittels eines eindeutigen Identifikators (Bsp. „Rechnungsdatum“) einen eindeutigen Wert liefert. Sind die Schlüsselbegriffe - im Sinne einer Taxonomie - als auch die technische Syntax (z.B. Feldlängen) nicht definiert, so können die relevanten Rechnungsdaten nur mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit richtig aus dem PDF-Dokument ausgelesen werden. Durch das ZUGFeRD Datenformat wird sowohl die Taxonomie, als auch die Syntax vorgegeben.

deutet aber nicht, dass die durch diese Programme visualisierten Rechnungsdaten an sich fehlerhaft sind.

Für die Sicherstellung der „Lesbarkeit“ ist der Rechnungsempfänger verantwortlich. Er kann seiner Verantwortung gerecht werden, indem er durch technisch/organisatorische Verfahren sicherstellt (geeignete „Viewer“), dass Rechnungsbild und -daten übereinstimmen oder dass er die Lesbarkeit der Rechnungsdaten auf andere Weise sicherstellt.

Innerbetriebliches Kontrollverfahren mit Rechnungsbild und Rechnungsdaten (Mischverfahren)

Ein besonderes Augenmerk auf die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist bei „Mischverfahren“ zu legen (z.B. innerbetriebliches Kontrollverfahren auf Basis des Rechnungsbildes, Buchung oder Zahlung auf Basis der Rechnungsdaten). Hier könnte es sein, dass unterschiedliche Daten die Grundlage für Prüfung und Buchung bilden. Ähnliche Problemstellungen gibt es bereits heute in der Praxis und können Hinweise auf die Ausgestaltung dieser organisatorischen Maßnahmen geben:

- Beispiel 1 "Analoge Welt": Es ist heute noch üblich, dass bei einer Papierrechnung ein vorausgefüllter Zahlungsträger mit dabei ist. Hier kann es Abweichungen zwischen dem auf der Rechnung gedruckten Rechnungsbetrag und dem auf dem Zahlungsträger gedruckten Überweisungsbetrag geben.
- Beispiel 2 "EDI-Verfahren": Es ist noch gar nicht so lange her, dass zum EDI-Verfahren Sammelrechnungen erstellt werden mussten. Theoretisch könnte es zwischen den elektronischen übermittelten Rechnungssätzen und der Sammelrechnung Abweichungen geben
- Beispiel 3 "Export im DATEV Format": Viele Warenwirtschaftssystem bieten einen Export im DATEV-Format. Die aus den Rechnungsdatensätzen erzeugte Buchungsdatei wird in das Buchhaltungsprogramm eingelesen und die Buchungen erzeugt. Die Buchungen sind wiederum Grundlage für die Umsatzsteuervoranmeldung und den Vorsteuerabzug. Auch hier könnte es durch Programmfehler zu Abweichungen kommen.

Ein typischer Prozess ist dabei: Das KMU macht die fachliche Rechnungsprüfung auf Basis des Belegbildes, zahlt auf Basis der im XML übermittelten Zahlungsdaten und bucht ebenso auf Basis des XML. In diesem Fall empfiehlt es sich, durch organisatorische Maßnahmen (z.B. Stichproben) sicher zu stellen, dass es zwischen Rechnungsbild und den in den Unternehmensprozessen verwendeten Rechnungsdaten zu keinen Abweichungen kommt. Wie könnte der Rechnungsempfänger die organisatorischen Maßnahmen im konkreten Fall ausgestalten?

Zunächst gilt es für ihn zu prüfen, dass die Rechnung in der Sache korrekt ist und Bestand hat (Lieferung/Leistung liegt zugrunde). Da diese im Beispiel auf Basis des Rechnungsbildes erfolgt, hat dieses Belegfunktion.

Für die Übernahmen der Rechnungsdaten in den Zahlungsverkehr wird das Rechnungs-XML verwendet. Hier würde dem Rechnungsempfänger auffallen, dass es zu Abweichungen zwischen Rechnungsbetrag und Zahlbetrag kommt oder eine andere Bankverbindung als die bisher verwendete herangezogen wurde. Ein weitergehender Abgleich der Rechnungsdaten ist nicht erforderlich.

Für die Übernahme der Rechnungsdaten in die Buchhaltung wird ebenso das Rechnungs-XML verwendet. Hier ist der Unternehmer verpflichtet zu kontrollieren, ob bei der Buchführung die gebuchten Daten mit den Daten der entsprechenden Rechnung übereinstimmen. Dies gilt völlig unabhängig von der Art der Rechnung (und ist somit keine spezielle Anforderung einer ZUGFeRD Rechnung). Bei der Buchführung durch einen Steuerberater geht die Aufsichtspflicht auf diesen über.

Eine ZUGFeRD-Rechnung bringt keine neuen Anforderungen. Sie gibt allerhöchstens Anlass zu überprüfen, ob die in der Vergangenheit gepflegten Kontrollen ausreichen bzw. überhaupt existierten.

Als organisatorische Maßnahmen wird empfohlen – insbesondere bei neuen Geschäftsbeziehungen – eine Stichprobenprüfung der im Bild dargestellten Rechnungsdaten mit den in der Buchhaltung übernommenen Buchungsdaten. Ein weitergehender Abgleich der Rechnungsdaten ist nicht erforderlich. Fehlerhafte Buchungen, die trotz ausreichender (Stichproben)kontrollen nicht auszuschließen sind, können (bzw. müssen) nachträglich korrigiert werden.

Sicht der steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung)

Die Betriebsprüfung wird durch den neuen Rechnungsstandard entlastet, da ohne Installation eines speziellen Anzeigeprogramms sowohl die Inaugenscheinnahme des Rechnungsbilds als auch die automatisierte Datenanalyse – ggfls. mittels spezieller IDEA-Makros - auf Basis der Rechnungsdaten möglich ist.

Gleichwohl ist eine Beliebigkeit in der Interpretation, ob das Rechnungsbild oder die Rechnungsdaten die Belegfunktion erfüllt, nicht auszuschließen. Für Kleinst- und Kleinunternehmen sollte daher aus pragmatischen Gründen davon ausgegangen werden, dass das Rechnungsbild die Grundlage für Prüfung und Buchung ist, sofern nichts anderes festgelegt wurde.

Umgang mit Archivierung und Sichtbarmachung bei ZUGFeRD

Sofern das Rechnungsbild die Belegfunktion erfüllt, ist durch dieses auch den Anforderungen an die Sichtbarmachung genüge getan.

Erfolgt das innerbetriebliche Kontrollverfahren auf Basis der Rechnungsdaten, wird die Sichtbarmachung des XML-Datensatzes mittels des mitgelieferten PDFs in vielen Fällen ausreichen, da im Normalfall hier keine Fehler auftreten sollen (beides wird aus derselben Quelle beim Rechnungsersteller erzeugt). Dies ersetzt jedoch nicht die Sichtbarmachung der XML-Datei im Prüfungsfall, wenn es zu Zweifeln kommt. Hier kann ein von FeRD bereitgestellte XML-Stylesheet genutzt werden.

Zusammenfassung

Auf welche Besonderheiten ist im Rahmen des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens durch dieses Format zu achten?

Es sollte darauf geachtet werden, dass die einzelnen Schritte im innerbetrieblichen Kontrollverfahren auf der gleichen Grundlage erfolgen. D.h. entweder auf Basis des Rechnungsbildes oder der Rechnungsdaten. Bei Mischverfahren ist zu beachten, dass die Identität zwischen Rechnungsbild und Rechnungsdaten sichergestellt ist.

Was ist die Originalrechnung – das Rechnungsbild oder die Rechnungsdaten? Welcher Teil hat die Belegfunktion?

Maßgeblich ist die Rechnung, die Eingang in die Buchhaltung gefunden hat und Grundlage für die Buchung und die Berechnung des Vorsteuerabzugs ist. Voraussetzung ist, dass es sich um eine ordnungsgemäße Rechnung handelt, die insbesondere die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG aufweist. Die Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollverfahren sind zu beachten. Ob das Kontrollverfahren auf Basis des Rechnungsbilds oder der Rechnungsdaten erfolgt, hängt von der Wahl der oben dargestellten Szenarien ab.

Besteht eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen, einen Abgleich des Rechnungsbildes mit dem übermittelten Rechnungsdatensatz durchzuführen?

Nein, bei ZUGFeRD-Rechnungen ergeben sich für den Rechnungsempfänger keine neuen Kontrollpflichten. Es entfallen allerdings auch keine alten. Da es sich in der Regel um Mehrstücke einer inhaltlich identischen Rechnung handelt, besteht keine grundsätzliche Verpflichtung, die Identität dieser Mehrstücke abzugleichen. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug ist jenes Mehrstück, welches Eingang in die Buchhaltung gefunden hat bzw. welches dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegt wird.

Zusammenfassend wird der ZUGFeRD-Standard unter Beachtung der oben dargestellten Ordnungsmäßigkeitsaspekte allen Anspruchsgruppen und ihren individuellen Zielen gerecht:

Das Kleinst- und Kleinunternehmen kann sich die Vorteile des elektronischen Rechnungsversands sukzessive erschließen, da es auf Basis des Belegbilds zunächst die etablierten Prozesse weiter ausführen kann. Die Unternehmen mit ausgeprägten IT-Fähigkeiten können nun auch in der Beziehung zu den Kleinst- und Kleinunternehmen eine automatisierte Rechnungsverarbeitung umsetzen. Auch die Betriebsprüfung wird entlastet, da ohne Installation eines speziellen Viewers sowohl die Inaugenscheinnahme von Rechnungen möglich ist als auch die automatisierte Datenanalyse auf Basis der Rechnungsdaten.