



INTERNES KONTROLLVERFAHREN FÜR DIE ELEKTRONISCHE RECHNUNGSVERARBEITUNG AM BEISPIEL DER E-POSTBRIEF-RECHNUNG

MASTERARBEIT

Zur Erlangung des akademischen Grades „Master of Science (M. Sc.)“ im Studiengang
Wirtschaftswissenschaft der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der
Leibniz Universität Hannover

vorgelegt von:

B. Sc. My Linh Truong

Prüfer: Prof. Dr. Michael Breitner

Hannover, den 30. September 2013

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|---|------------|
| ABBILDUNGSVERZEICHNIS | I |
| TABELLENVERZEICHNIS | II |
| ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS | III |
| 1 EINLEITUNG | 1 |
| 1.1 MOTIVATION | 1 |
| 1.2 ZIELSETZUNG UND FORSCHUNGSFRAGEN | 2 |
| 1.3 VORGEHEN UND AUFBAU DER ARBEIT | 3 |
| 2 THEORETISCHE GRUNDLAGEN DER ELEKTRONISCHEN RECHNUNGS-VERARBEITUNG IM DEUTSCHEN STEUERRECHT | 5 |
| 2.1 ELEKTRONISCHE RECHNUNG IM STEUERRECHTLICHEN RECHTSRAHMEN | 5 |
| 2.1.1 <i>Chronologie der Steuervereinfachung für die elektronische Rechnung</i> | 5 |
| 2.1.2 <i>Steuerrechtliche Definitionen und Rahmenbedingungen</i> | 8 |
| 2.1.2.1 <i>Elektronische Rechnung als Rechnungsdokument</i> | 8 |
| 2.1.2.2 <i>Bedingungen für den Vorsteuerabzug</i> | 9 |
| 2.1.2.3 <i>Anforderungen an die Archivierung und Prüfbarkeit</i> | 12 |
| 2.2 IS - LÖSUNGEN FÜR DEN ELEKTRONISCHEN RECHNUNGSAUSTAUSCH | 16 |
| 2.2.1 <i>Elektronische Rechnung: Datenformate</i> | 16 |
| 2.2.2 <i>Elektronischer Rechnungsaustausch: Übermittlungsarten</i> | 18 |
| 2.2.2.1 <i>Direct-Connection Modell</i> | 18 |
| 2.2.2.2 <i>Direct-Billing Modell</i> | 19 |
| 2.2.2.3 <i>Consolidator Modell</i> | 21 |
| 2.2.2.4 <i>Total-Invoice-Management Modell</i> | 22 |
| 3 QUALITATIVE EXPLORATION: EMPIRISCHE UNTERSUCHUNG MITHILFE QUALITATIVER EXPERTENINTERVIEWS | 24 |
| 3.1 FORSCHUNGSANSATZ UND -ZIELSETZUNG..... | 24 |
| 3.2 METHODIK: SAMPLING UND DESIGN | 25 |
| 3.3 QUALITATIVE INHALTSANALYSE ZUR METHODISCHEN DATENAUSWERTUNG..... | 28 |
| 3.3.1 <i>Strukturierende Inhaltsanalyse: deduktive Kategorienbildung</i> | 30 |
| 3.3.2 <i>Zusammenfassende Inhaltsanalyse: induktive Kategorienbildung</i> | 33 |
| 4 AUSGESTALTUNGSFORMEN DES INTERNEN KONTROLLVERFAHRENS | 36 |
| 4.1 MANUELLES KONTROLLVERFAHREN | 37 |
| 4.2 INTERNE KONTROLLVERFAHREN MIT IS-UNTERSTÜTZUNG | 45 |

| | |
|---|-----------|
| 4.1.2 Semimanuelles Kontrollverfahren | 45 |
| | 49 |
| 4.1.2 Semiautomatisiertes und vollautomatisiertes Kontrollverfahren | 49 |
| 5 INTERNES KONTROLLVERFAHREN AM BEISPIEL DER E-POSTBRIEF-RECHNUNG..... | 55 |
| 5.1 E-POSTBRIEF DER DEUTSCHEN POST AG | 55 |
| 5.1.1 Elektronische Rechnungsübermittlung via E-POSTBRIEF | 56 |
| 5.1.2 DATEV-Belegablage via E-POSTBRIEF..... | 57 |
| 5.2 INTERNE KONTROLLVERFAHREN ANHAND DER E-POSTBRIEF-RECHNUNG | 58 |
| 5.3 PRAXISORIENTIERTE HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN | 62 |
| 6 INTERNES KONTROLLVERFAHREN ALS ERFOLGSFAKTOR DER ELEKTRONISCHEN | |
| RECHNUNGSVERARBEITUNG | 65 |
| 7 FAZIT, LIMITATIONEN UND AUSBLICK..... | 74 |
| LITERATURVERZEICHNIS..... | IV |
| ANHANG..... | 78 |

1 EINLEITUNG

1.1 MOTIVATION

Erfolgreiche Unternehmen haben nicht nur ihr Tagesgeschäft im Blick, sondern befassen sich auch intensiv mit ihren Kunden und den unternehmensinternen Geschäftsabläufen. Insbesondere können erhebliche Einsparpotenziale im elektronischen Geschäftsverkehr innerhalb des Unternehmens sowie mit Geschäftspartnern durch eine vollständige Integration der Einkaufs-, Rechnungs- und Zahlungsprozesse erzielt werden.¹ Dabei gilt die Rechnung neben der Bestellung als das Geschäftsdokument, das am häufigsten zwischen Unternehmen elektronisch ausgetauscht wird.² Die Rechnung nimmt jedoch nicht nur im wirtschaftlichen Kontext einen hohen Stellenwert ein, sondern spielt auch im deutschen Umsatzsteuerrecht eine wesentliche Rolle. Denn einzig ihr Vorhandensein berechtigt Unternehmen zum Vorsteuerabzug.

Trotz der potenziellen Vorteile ist dem elektronischen Rechnungsaustausch bei den Unternehmen bisher nicht der große Durchbruch gelungen. In der Europäischen Union (EU) wenden lediglich etwa 22% der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) den elektronischen Rechnungsaustausch an, während es unter den Großunternehmen (GU) rund 42% sind.³ Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten und höchstens 50 Millionen Euro Jahresumsatz zählen als KMU, wobei sie in der EU mit über 99% einen signifikanten Anteil einnehmen.⁴ In Deutschland stellen 31% der Unternehmen elektronische Rechnungen, von denen lediglich 7% mit den automatisierten Informationssystemen (IS) auf Seiten des Rechnungsempfängers kompatibel sind.⁵ Es lassen sich folglich erhebliche Diskrepanzen zwischen den KMU und GU hinsichtlich des Einsatzes von IS-Lösungen für die Rechnungseingangsverarbeitung aufzeigen.

Nach den jüngsten Umfragen und Studien sehen die Unternehmen neben den Akzeptanzproblemen bei Geschäftspartnern insbesondere auch die steuerrechtlichen Unsicherheiten als größte Herausforderungen für den elektronischen Rechnungsaustausch.⁶ Vor allem die kleinen Unternehmen gaben an, dass ihnen derzeit für die

¹ Vgl. EU Expert Group, 2009, S. 5.

² Vgl. Tanner/Wölfle/Schubert et al., 2007, S. 6.

³ Vgl. EU-Kommission, 2010, S. 2.

⁴ Vgl. EU-Kommission, 2010, S. 9.

⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt, 2011, S. 26.

⁶ Vgl. Weisheit/Stahl/Pur et al., 2011, F. 31.

Auswahl eines geeigneten IS-Systems zum elektronischen Rechnungsempfang das nötige rechtliche und fachliche Wissen fehle.⁷

1.2 ZIELSETZUNG UND FORSCHUNGSFRAGEN

Angesichts der steuerrechtlichen Unsicherheiten und Herausforderungen wurde mit Artikel 5 des deutschen Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (*StvereinfG 2011*) die geforderte Gleichbehandlung von Papierrechnung und elektronischer Rechnung aus der Europäischen Rechnungsrichtlinie 2010/45/EU rückwirkend zum 01.07.2011 in nationales Recht umgesetzt. Neben der qualifizierten elektronischen Signatur und dem Electronic Data Interchange (*EDI*)-Verfahren ist nun ein 'dritter Weg' in Gestalt eines internen Kontrollverfahrens geschaffen worden. Demnach liegt es im eigenen Ermessen des steuerpflichtigen Unternehmens, wie es die Anforderungen nach Authentizität, Integrität und Lesbarkeit der Rechnung vom Zeitpunkt des Eingangs bis zum Ende der gesetzlich geforderten Aufbewahrungsdauer sicherstellt.^{8, 9} Diese Verantwortung besteht unabhängig davon, ob es sich um eine Papierrechnung oder um eine elektronische Rechnung handelt.¹⁰ Jedoch blieb eine wesentliche Frage offen: „Wie sieht das interne Kontrollverfahren in der praktischen Umsetzung konkret aus?“

Ohne konkrete Vorgaben beruft sich die Finanzverwaltung zumeist auf die Technologie-neutralität und verweist lediglich auf die bisher in Unternehmen eingesetzten Kontrollverfahren.¹¹ Folglich lässt sich aus der Gleichbehandlung schließen, dass diese in der Praxis gelebten und von der Finanzverwaltung akzeptierten Kontrollverfahren für Papierrechnungen entsprechend auch für elektronische Rechnungen anwendbar sind.¹²

Um dieser These nachzugehen, wird die vorliegende Arbeit an dieser Stelle ansetzen. Zunächst sollen die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für die elektronische Rechnungsverarbeitung geklärt werden, um rechtliche Unsicherheiten bzw. Unklarheiten zu nivellieren. Mit einer qualitativen Exploration sollen die Anforderungen eines 'internen Kontrollverfahrens' für die praktische Umsetzung erschlossen werden. Abweichungen der Kontrollverfahren von Papierrechnungen und elektronischer

⁷ Vgl. Weisheit/Stahl/Pur et al., 2011, F. 59 und F. 76.

⁸ Vgl. Birkenfeld/Wäger, 2012, § 160, Rz. 234 f.

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.07.2012, IV D2 – S 7287 – a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 727.

¹⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.07.2012, IV D2 – S 7287 – a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726.

¹¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.07.2012, IV D2 – S 7287 – a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726 f.

¹² Vgl. Langer, 2012, S. 326.

Rechnungen sollen hierbei identifiziert werden. Anschließend wird anhand der E-POSTBRIEF-Rechnung ein internes Kontrollverfahren als Praxisbeispiel konkretisiert.

Die übergeordnete Fragestellung lautet demnach: „Welche interne Kontrollverfahren werden aktuell in Unternehmen für die Rechnungseingangsverarbeitung umgesetzt?“ Spezifische Aspekte hinsichtlich der Primärfrage sollen über folgende Sekundärfragen ergründet werden:

F1.1: Welche (Mindest-)Anforderungen hat ein internes Kontrollverfahren vorzuweisen?

F1.2: Welche Handlungsempfehlungen können daraus für eine elektronische Rechnungseingangsverarbeitung hergeleitet werden?

1.3 VORGEHEN UND AUFBAU DER ARBEIT

Zunächst führt Kapitel 1 in die Thematik der elektronischen Rechnung ein und stellt die Unsicherheiten bzw. Unklarheiten hinsichtlich der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen als wesentliche Ursache der Akzeptanz- und Verbreitungsproblematik des elektronischen Rechnungsaustauschs dar. Insbesondere der Interpretationsspielraum, der bezüglich des internen Kontrollverfahrens für die Verarbeitung von elektronischen Rechnungen vom Gesetzgeber hinterlassen wurden, verursacht erhebliche Unsicherheiten bei der praktischen Umsetzung und soll daher in der vorliegenden Arbeit näher untersucht werden.

Im zweiten Kapitel werden die theoretischen Grundlagen der elektronischen Rechnung im deutschen Steuerrecht behandelt. Zunächst werden die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen erläutert, die an die Rechnungseingangsverarbeitung von Papierrechnungen und elektronischen Rechnungen gestellt werden. Anschließend erfolgt eine umfassende Beschreibung der IS-Lösungen für die elektronische Rechnungsverarbeitung.

Im dritten Kapitel wird die qualitative Exploration vorgestellt, indem zunächst auf deren Forschungsansatz und -methodik eingegangen wird. Es erfolgt eine Beschreibung über die Durchführung der Expertenbefragung, die auch auf das Sampling sowie das Design eingeht. Im letzten Abschnitt wird die qualitative Inhaltsanalyse geschildert, die für die methodische Datenauswertung angewendet worden ist.

7 FAZIT, LIMITATIONEN UND AUSBLICK

Bis zum Jahr 2020 will die EU-Kommission die elektronische Rechnungsstellung zur vorherrschenden Fakturierungsmethode in Europa verhelfen.¹²⁷ Die Gleichbehandlung von Papierrechnung und elektronischer Rechnung stellte einer der wesentlichen Maßnahmen dar, welches Deutschland mit dem StVereinfG 2011 in nationales Recht umsetzte. Im Zuge des StVereinfG 2011 wurde die zwingende Anwendung der qualifizierten elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens aufgehoben und das interne Kontrollverfahren für die Sicherstellung von Authentizität, Integrität und Lesbarkeit eingeführt. Jedoch halten sich Gesetzgeber und Finanzverwaltung zurück, konkrete Vorgaben zur praktischen Umsetzung zu machen und verweisen lediglich auf die bisher in Unternehmen eingesetzten Kontrollverfahren für Papierrechnungen.

Vor diesem Hintergrund sollte in einer qualitativen Exploration die Prüf- und Verfahrensarten von aktuellen internen Kontrollverfahren ermittelt werden (vgl. F1.1). Die Expertenbefragung hat gezeigt, dass in der Praxis verschiedene Ausgestaltungsformen des internen Kontrollverfahrens existieren. Allen gemeinsam sind die Verfahrenselemente: Rechnungsempfang, Rechnungsprüfung, Buchführung, Zahlungsverkehr und Archivierung. Die Ausgestaltung der einzelnen Verfahrenselemente hing wiederum von den eingesetzten IS-Lösungen ab, die ausführlich in Kapitel 4 erläutert wurden. Weiterhin sollten aus den Ergebnissen der Forschungsfrage F1 Handlungsempfehlungen für die elektronische Rechnungseingangsverarbeitung abgeleitet und diskutiert werden (vgl. F1.2). Grundsätzlich hat die Expertenbefragung gezeigt, dass die Unternehmen bestrebt sind ihre bestehenden Kontrollverfahren für die Rechnungsverarbeitung beizubehalten. Für den elektronischen Rechnungsempfang ist es daher ratsam, den Rechnungseingang der verschiedenen Rechnungsarten – papierbasiert und elektronisch – zusammenzuführen, um eine einheitliche Rechnungseingangsverarbeitung zu ermöglichen. So können elektronische Rechnungen in *.PDF in der Regel genauso wie Papierrechnungen manuell verarbeitet werden, wenn sie vorher ausgedruckt werden. Bei elektronischen Rechnungen im strukturierten Datenformat ist eine praktische Umsetzung für die manuelle Verarbeitung hingegen sehr schwer. Unternehmen sollten daher vorab bestimmen, welche elektronische Rechnungsarten in ihr bestehendes Kontrollverfahren sinnvoll und einfach zu

¹²⁷ Vgl. EU-Kommission, 2010, S. 2.

integrieren sind. Dies wird bestenfalls auch mit dem potenziellen Rechnungssteller schriftlich vereinbart, damit bei Auseinandersetzungen oder Fehlverhalten die Rechte und Pflichten der Vertragspartner klargestellt sind. Darüber hinaus sollten die Unternehmen sich bemühen Medienbrüche innerhalb der Rechnungsverarbeitung zu vermeiden. Mit anderen Worten sollen elektronische Rechnungen nicht erst ausgedruckt und anschließend wieder digitalisiert werden. Interessant ist dadurch die DATEV-Belegablage via E-POSTBRIEF, das sie als alternative IS-Lösung ohne großen technologischen Aufwand eine medienbruchfreie elektronische Rechnungsverarbeitung erlaubt. Außerdem werden die Anforderungen nach Authentizität, Integrität und Lesbarkeit durch den E-POSTBRIEF per se von der DPAG sichergestellt und verantwortet. Folglich kann der Unternehmer sich einerseits die Prüfung für die korrekte Übermittlung sparen und andererseits diese Verantwortung an die DPAG verlagern. Unabhängig davon ist es äußerst wichtig, dass die Unternehmen über ein elektronisches Archivsystem verfügen. Neben den Anforderungen der Lesbarkeit, Integrität und jederzeitigen Zugriff der Rechnung während der gesamten Aufbewahrungszeit von zehn Jahren, muss auch ein verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und zugrunde liegender Rechnung bzw. Archivierung und Buchführung hergestellt werden können.

Ferner ist hervorzuheben, dass das interne Kontrollverfahren mit der Prüfung auf eine korrekte Übermittlung lediglich die Authentizität, Integrität und Lesbarkeit der Rechnung sicherstellen soll. Jedoch ist für den Vorsteuerabzug mithin eine inhaltlich ordnungsgemäße Rechnung vorzuweisen, die sachlich und rechnerisch richtig ist. Grundsätzlich überschneiden sich die Prüfungen zur korrekten Übermittlung mit denen des Vorsteuerabzugs in der Praxis, sodass eine klare Abgrenzung nur schwierig gelingt. Entscheidend für den Vorsteuerabzug ist, dass die Voraussetzungen des § 15 UStG gegeben sind. Sofern eine inhaltlich ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und der verlässliche Prüfpfad sichergestellt wurde, impliziert dies, dass bei der Übermittlung keine die Authentizität und Integrität beeinträchtigenden Fehler aufgetreten sind.¹²⁸

Die Expertenbefragung hat gezeigt, dass die Unternehmen mehrheitlich ihre Rechnungen mit IS-Unterstützung verarbeiten. Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass bei der Auswahl der Experten die Forscherin darum bemüht war, möglichst

¹²⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.07.2012, IV D2 – S 7287 – a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726.

Unternehmen mit elektronischem Rechnungsempfang zu gewinnen. Mithin wurde die Befragung auf deutsche Unternehmen beschränkt. In einer weiteren Ausbaustufe sollten Unternehmen aus anderen EU-Mitgliedstaaten sowie weitere Interessengruppen, wie Finanzverwaltungen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, einbezogen werden. Ferner sollen noch Unternehmen befragt werden, die verstärkt strukturierte Rechnungen erhalten. Neben EDIFACT-Rechnungen sind insbesondere Rechnungen im *.XML- oder *.ZUGFeRD-Format interessant.

Mit dem *.ZUGFeRD-Format soll ein neuer Standard in Deutschland für die elektronische Rechnungsverarbeitung etabliert werden.¹²⁹ Das hybride Datenformat kann durch die eingebettete *.XML-Datei im *.PDF-Dokument mehrere Ausgestaltungsformen des internen Kontrollverfahren innerhalb der Rechnungseingangsverarbeitung gleichzeitig bedienen. Während die eingebettete *.XML-Datei die strukturierten Informationen an ein automatisiertes IS-System weitergibt, kann man mit dem *.PDF-Dokument wie gehabt vorgehen.¹³⁰ Auch die Aktualisierung der GoBD soll letztendlich dazu beitragen, dass der elektronische Rechnungsaustausch mehr Akzeptanz findet. Es bleibt zu hoffen, dass die GoBD ein würdiger Nachfolger der GoBS und GDPdU wird und die von Kritikern geforderten Anpassungen und Ergänzungen entsprechend eingearbeitet werden.¹³¹

Sofern man einen Blick über die Grenze wagt, wirkte das Umsetzungsvorhaben der EU-Kommission überraschend schnell in Deutschland. Gleichzeitig stellt man im internationalen Vergleich jedoch fest, dass Deutschland bislang auch die höchsten Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Rechnungen stellt.¹³² Indes ist z. B. Österreich erst zum 01.01.2013 aktiv geworden, wodurch die steuerrechtlichen Regelungen umso bemerkenswerter sind. Zum einen geben die österreichischen Gesetzgeber konkrete Beispiele zum internen Kontrollverfahren u. a. für elektronische Rechnungen mit und ohne Signatur, die sogar mit Abbildungen veranschaulicht werden.¹³³ Zum anderen gilt für die Archivierung, dass elektronische Rechnungen nicht zwingend originär elektronisch aufbewahrt werden müssen, sofern die Anforderungen nach Authentizität, Integrität und Lesbarkeit über die gesamte

¹²⁹ Vgl. Buba, 2013, S. 12.

¹³⁰ Vgl. Buba, 2013, S. 12.

¹³¹ Vgl. Groß/Möslein, 2013, S. 182.

¹³² Vgl. Schmitz/Trinks, 2012, S. 784.

¹³³ Vgl. BMF-Erlass vom 19.12.2012, BMF-010219/0288-VI/4/2012, Rz. 1564g.

Aufbewahrungszeit gewährleistet sind.¹³⁴ Eine Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen als Ausdruck in Papierform ist somit erlaubt.

Es bleibt abzuwarten, ob die Einführung des internen Kontrollverfahrens zu einer Verbreitung des elektronischen Rechnungsaustauschs in Deutschland beitragen wird. Umso spannender wird es dadurch sein, die Entwicklungen in Österreich zu verfolgen.

¹³⁴ Vgl. BMF-Erlass vom 19.12.2012, BMF-010219/0288-VI/4/2012, Rz. 1570.