#### **VeR** STUDIE



#### DIGITALISIERUNG DER UMSATZSTEUER

Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild



# Vorwort des Verbands elektronische Rechnung

Europa soll digitaler werden – und das nicht nur in Bezug auf die öffentliche Verwaltung. Denn auch in anderen Bereichen droht die "alte Welt" zunehmend abgehängt zu werden. Die kürzlich vollzogene Verpflichtung öffentlicher Auftraggeber zur Annahme von elektronischen Eingangsrechnungen überall in der Union markiert deshalb zwar einen wichtigen Schritt in die richtige Richtung. Dennoch kann sie nur den Anfang einer deutlich breiteren Digitalisierungsbewegung sein, will Europa nicht den Anschluss an die wirtschaftlich erfolgreiche Welt von morgen verlieren.

Wie das zu schaffen ist, zeigt das Beispiel Italiens. Denn hier sorgt seit 1. Januar 2019 eine umfassende elektronische Rechnungsstellungspflicht in einer Art "Clearance-System" nach südamerikanischem Vorbild für einen reibungslosen, medienbruchfreien Rechnungsaustausch – nicht nur zwischen dem Staat und seinen Lieferanten, sondern zwischen allen Beteiligten, die im wirtschaftlichen Austausch stehen.

Ein Zustand, von dem Deutschland jedoch noch unendlich weit entfernt zu sein scheint. Und das, obwohl die Vorteile eines entsprechenden Systemwechsels klar auf der Hand liegen. Denn schließlich profitiert nicht nur der Fiskus von der umfassenden digitalen Standardisierung der Rechnungsprozesse, durch die insbesondere der nach wie vor immense Umsatzsteuerbetrug erheblich erschwert wird. Auch für die Wirtschaft bedeutet ein einheitliches System nach italienischem Vorbild deutlich mehr Vor- als Nachteile. Denn während (nicht nur) die italienischen Unternehmen zuvor mit einem regelrechten Format-Dschungel – und häufig sogar noch vielen papierhaften Rechnungen – konfrontiert waren, erhalten nun alle Geschäftspartner elektronische Rechnungen in einem einheitlichen Format. Die damit möglichen Prozessverbesserungen und Automatisierungspotenziale führen (nahezu) zwangsläufig zu deutlich geringeren Fehlerquoten und einer enormen Verkürzung der durchschnittlichen Prozessdurchlaufzeiten auf der Rechnungseingangsseite. Zwei spürbare Vorteile, welche die initialen Systemumstellungskosten aufseiten der Wirtschaft bei Weitem überkompensieren dürften.

Die gute Nachricht: Der Weg für einen Formatstandard ist in Europa bereits bereitet. Mit der europäischen Norm EN 16931 und den nationalen Ausprägungen XRechnung und ZUGFeRD 2.0 wurde ein Standard entwickelt, der europaweit einen herstellerunabhängigen Austausch von Rechnungen ermöglichen soll. Zudem sollen zentrale Plattformen im Rahmen des Portalverbundes des IT-Planungsrats sicherstellen, dass die Anzahl der verschiedenen Übertragungskanäle und Schnittstellen auch in Deutschland reduziert wird. Die positiven Rückmeldungen aus Italien und die Absichtserklärung Frankreichs, einen ähnlichen Weg zu beschreiten, sollten Anlass genug sein, das "Italienische Modell" auch aus deutscher Sicht zu bewerten.

Als Ausgangspunkt für eine objektive öffentliche Diskussion hat der Verband elektronische Rechnung (VeR) daher eine Studie in Auftrag gegeben, die das Modell in Italien aus wissenschaftlicher Sicht untersuchen und der Frage nachgehen soll, welche Effekte sich daraus für den Wirtschaftsstandort Deutschland ergeben könnten.

#### Digitalisierung der Umsatzsteuer – italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild!

Prof. Dr. Roland Ismer/ Katharina Artinger/Quirin Jackl

#### **Abstract**

Italien hat zum 1. Januar 2019 eine elektronische Rechnungsstellungspflicht eingeführt. Dort ansässige Unternehmen müssen für B2G-, B2B- und B2C-Umsätze elektronische Rechnungen erstellen und in einem vorgegebenen XML-Format über eine zentrale Plattform an den Rechnungsempfänger übermitteln. Dies ermöglicht der italienischen Finanzverwaltung Kontrollen, mit deren Hilfe die Mehrwertsteuerlücke bereits in den ersten Monaten seit der Einführung nachweislich reduziert werden konnte. Deutschland hingegen hinkt bei der Nutzung solch digitaler Möglichkeiten noch

hinterher. Zur Betrugsbekämpfung, aber auch zur Senkung der Befolgungskosten der Unternehmen sollte die Einführung einer obligatorischen und weitgehend standardisierten elektronischen Rechnungsstellung mit zentraler Übermittlungsplattform erwogen werden. Dies gilt insbesondere für B2B Umsätze. Zusätzlich schafft ein flächendeckender standardisierter Rechnungsaustausch enorme Möglichkeiten der Prozessautomatisierung im Bereich des Rechnungswesens. Der Einbezug von B2C Transaktionen müsste hingegen noch näher analysiert werden. Jedenfalls ist aber auf eine (zumindest) bundeseinheitliche Umsetzung, die gut vorbereitet sein sollte, und die frühzeitige Einbeziehung aller beteiligten Akteure zu achten.

#### Inhalt

	Vorwort des Verbands  Digitalisierung der Umsatzsteuer italienische	2
	Digitalisierung der Umsatzsteuer – italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild!	3
	Abstract	3
	Einleitung	5
II.	Entstehungsgeschichte der elektronischen Rechnungsstellungspflicht in Italien	12
	1. Ermächtigung Italiens zur Anwendung einer verpflichtenden	
	elektronischen Rechnungsstellung 2. Italienisches Umsetzungsgesetz	12 14
III.	Obligatorische elektronische Rechnungsstellung, Übermittlung über das Sistema di Interscambio ("Sdl")	
	und Empfang	16
	1. Zur elektronischen Rechnungsstellung verpflichtete Unternehmer	17
	2. Erstellung elektronischer Rechnungen	20
	3. Übermittlung elektronischer Rechnungen über Sdl	26
	<ul><li>4. Empfang elektronischer Rechnungen</li><li>5. Archivierung elektronischer Rechnungen</li></ul>	31 32
IV.	Übertragbarkeit auf Deutschland	33
	1. Chancen und Risiken der obligatorischen elektronischen	
	Rechnungsstellung	33
	2. Elektronische Rechnungsstellungspflicht in Deutschland?	36
V	Fazit	43

#### I. Einleitung

In den letzten Jahren wurden in der Europäischen Union zahlreiche Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke getroffen.¹ Die Mehrwertsteuerlücke, die definiert ist als Unterschied zwischen erwartetem und tatsächlichem Mehrwertsteueraufkommen, umfasst neben Verlusten durch Betrug und Steuerhinterziehung auch solche durch Insolvenzen, Fehler der Verwaltung und Steuergestaltungen. Für das Jahr 2017 wird die Mehrwertsteuerlücke allein in Deutschland auf mehr als 25 Milliarden Euro geschätzt, in Italien wurde sogar ein Ausfall von rund 34 Milliarden Euro angenommen. In der gesamten Europäischen Union erzielten die Hälfte der Mitgliedstaaten mehr als zehn Prozent weniger Einnahmen, als zu erwarten gewesen wäre.<sup>2</sup>

Ein Schwerpunkt der Maßnahmen zur Verringerung dieser Lücke liegt dabei auf der Betrugsbekämpfung. Dazu wurden zahlreiche Mittel einheitlich auf unionaler Ebene ergriffen oder stehen allen Mitgliedstaaten offen. So wurden der Einsatz von EU-Organen³ sowie die verschiedenen Stufen der Verwaltungszusammenarbeit intensiviert.⁴ In Zukunft könnte zusätzlich ein Informationsaustausch von Daten der Zahlungsdienstleister geschaffen werden.⁵ Ferner soll das e-Commerce Paket dem Problem der mangelnden Steuerehrlichkeit vieler Versandhändler aus Drittstaaten Herr werden.⁶ Die Rechtsprechung des EuGH

<sup>1 [</sup>EN] Center for Social and Economic Research und Institute for Advanced Studies, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2019 (verfügbar unter: ec.europa.eu/taxation\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\_en.pdf).

**<sup>2</sup>** [EN] Center for Social and Economic Research und Institute for Advanced Studies; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2019, S. 19.

<sup>3</sup> Zum Einsatz kommen die Strafverfolgungsbehörde (EUROPOL), das Europäischen Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF) und in Zukunft auch eine Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA); siehe auch: [EN] Marie Lamensch und Emanuele Ceci, VAT Fraud – Economic impact, challenges and policy issues, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies, S. 41.

<sup>4</sup> Diese reichen vom einfachen Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) über die detaillierteren Austauschmechanismen des Eurofisc und der Umsatzsteuer Expertengruppe (SCAC) bis hin zu den gemeinsam durchgeführten behördlichen Ermittlungen; [EN] European Court of Auditors, Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed, 2015, (verfügbar unter: www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\_24/SR\_VAT\_FRAUD\_EN.pdf), S. 17; Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABI. L 268 vom 12.10.2010, S. 1–18) in Form von Verordnung (EU) 2018/1541 des Rates vom 2. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 904/2010 und (EU) 2017/2454 zur Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABI. L 259 vom 16.10.2018, S. 1–11).

**<sup>5</sup>** Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung, KOM(2018) 813 final.

**<sup>6</sup>** Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (Abl. EU L Nr. 348 vom 29.12.2017, S. 7); Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschrift en für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen (Abl. L 310 vom 2.12.2019); zur Einführung des e-Commerce Paketes siehe z.B.: [EN] Marie Lamensch, Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One, EC Tax Review 2018, S. 186.

geht zudem von einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus, Missbrauch und Betrug entgegenzutreten.<sup>7</sup> Der Schnellreaktionsmechanismus erlaubt es bis 20228 allen Mitgliedstaaten, als Reaktion auf unvermittelt auftretende, schwerwiegende Betrugsfälle, Reverse Charge für die betroffenen Warenoder Dienstleistungsgruppen anzuordnen. Damit sollen gezielt Karussellgeschäfte eingedämmt werden.9 Diese Maßnahme wurde von zahlreichen Mitgliedstaaten genutzt.<sup>10</sup> Zusätzlich zu diesen verpflichtenden unionalen Vorgaben können die Mitgliedstaaten grundsätzlich weitere Regelungen treffen, wie die gesamtschuldnerische Haftung, die z.B. in Polen und Spanien umgesetzt

ist.<sup>11</sup> Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beschränkt allerdings die Wirkmächtigkeit solcher Regelungen.<sup>12</sup>

Über diese unionsweit einheitlichen oder zumindest allen Mitgliedstaaten offenstehenden Möglichkeiten hinaus haben einzelne Mitgliedstaaten erfolgreich bei der Kommission die Ermächtigung zu Sondermaßnahmen beantragt. Italien hat diesen Weg sowohl bei der elektronischen Rechnungsstellung<sup>13</sup> als auch bei der Einführung eines beschränkten Split Payment Systems beschritten.<sup>14</sup> Zwar wurde die Aufteilung des Zahlungsstroms in Steuerzahlung und Begleichung der Rechnung von der EU-

- 7 Siehe z.B. EuGH v. 06.07.2006 C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446; v. 07.12.2010 C-285/09, R, ECLI:EU:C:2010:742; v. 21.6.2012 C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, ECLI:EU:C:2012:373; v. 06.09.2012 C-273/11, Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547; v. 27.11.2017 C-251/16, Cussens, ECLI:EU:C:2017:881; näher dazu etwa: Roland Ismer und Magdalena Schwarz, Betrugsbekämpfung und Schutz des ehrlichen Unternehmers im Umsatzsteuerrecht: Ein Reformvorschlag, MwStR 2019, S. 348 (349-351).
- **8** Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 6. November 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Anwendungszeitraum der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug (Abl. EU L Nr. 282 vom 12.11.2018, S. 5).
- **9** [EN] Ine Lejeune, Stein de Maeijer und Liesbeth Vermeire, Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud, International VAT Monitor 2013, S. 94 (94-96).
- 10 Siehe z.B. aus dem letzten Jahr: Durchführungsbeschluss (EU) 2019/309 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Ermächtigung Litauens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung einzuführen (ABI. L 51 vom 22.2.2019, S. 17–18). Die Tschechische Republik hat kürzlich ebenfalls eine Ermächtigung erhalten, Durchführungsbeschlusses (EU) 2019/1903 des Rates vom 8. November 2019 zur Ermächtigung Tschechiens zur Anwendung der von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG abweichenden generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (ABI. L 293 vom 14.11.2019, S. 101–102).
- 11 Basiert auf Art. 205 MwStSystRL; bezüglich Polen siehe: [EN] Jan Sarnowski und Pawel Selera, Reducing the VAT Gap Polish Experience and Legislative Measures Introduced in Years 2016-2018, International VAT Monitor 2019, S. 121 (122); zu Spanien: [EN] Ana Prósper-Almargo, Joint and Several Liability as a Measure to Tackle VATFraud: The Spanish Perspective, Intertax 2019, S. 304 (310-311).
- **12** EuGH v. 11.05.2006 C-384/04, Federation of Technological Industries u.a., ECLI:EU:C:2006:309, Rn. 31; v. 21.12.2011 C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI:EU:C:2011:871, Rn. 24.
- **13** Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates vom 16. April 2018 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABI. L 99 vom 19.4.2018, S. 14–15) (im Folgenden: Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates).
- 14 Durchführungsbeschluss (EU) 2015/1401 des Rates vom 14. Juli 2015 zur Ermächtigung Italiens, eine von den Artikeln 206 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung einzuführen (ABI. L 217 vom 18.8.2015, S. 7–8); Durchführungsbeschluss (EU) 2017/784 des Rates vom 25. April 2017 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von Artikel 206 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung anzuwenden, und zur Aufhebung des Durchführungsbeschlusses (EU) 2015/1401 (ABI. L 118 vom 6.5.2017, S. 17–19).

Kommission als unionsweite Lösung abgelehnt. <sup>15</sup> Italien hat aber, wie auch Polen, <sup>16</sup> derzeit die Genehmigung, dieses Verfahren vorübergehend zu nutzen. Die Tschechische Republik verfolgt einen vergleichbaren Ansatz auf freiwilliger Basis. <sup>17</sup>

Gerade solche von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschiedenen Sondermaßnahmen erscheinen sehr bedenklich. Sie laufen der Einheitlichkeit des Mehrwertsteuersystems zuwider.18 Die Sondermaßnahmen sind zwar nur zeitlich beschränkt genehmigt. Die derzeitige Situation lässt sich daher als Experimentierphase der Mitgliedstaaten verstehen. Gleichwohl besteht die Gefahr, dass sich der zersplitterte Zustand auf Dauer einstellt – oftmals ist bekanntlich nichts so dauerhaft wie ein Provisorium. Daher besteht bereits jetzt Handlungsbedarf für eine Roadmap, an deren Ende wieder ein einheitliches Mehrwertsteuersystem stehen muss.

Im künftigen Mehrwertsteuersystem sollten die Möglichkeiten digitaler Tools – und zwar insbesondere die verbindliche Einführung von elektronischen Rechnungssystemen - eine zentrale Rolle spielen. Den Steuerverwaltungen eröffnen maschinenlesbare Rechnungsdaten neue Möglichkeiten zu automatisierten Kontrollen. Bei der Umsetzung solcher Kontrollen sind Reportingund Clearance Ansätze zu unterscheiden. Charakteristisch für Reporting-Ansätze ist, dass die Übermittlung der Rechnungsdaten an die Verwaltung erst nach der Rechnungsstellung erfolgt. 19 Dies kann entweder mit größerem zeitlichem Abstand, z.B. bei einer Prüfung oder beinahe in Echtzeit erfolgen. Unter Clearance-Verfahren ist demgegenüber eine Ausgestaltung von elektronischen Rechnungssystemen zu verstehen, bei der eine Rechnung erst durch eine Bestätigung seitens der Verwaltung Gültigkeit erhält. Die Verwaltung erhält daher Kenntnis von der Rechnung, noch bevor sie dem Empfänger übermittelt werden kann. Daraus ergibt sich ein noch größeres Potenzial Betrug zu bekämpfen. Zugleich sollte die Herausforderung nicht auf das Ziel verengt werden, Steuerbetrug und -hinterziehung zu bekämpfen. Vielmehr bietet sich gerade jetzt, wo sich nationale Standards noch nicht verfestigt haben, die große Chance, unionsweite Standards zu etablieren und dadurch

**<sup>15</sup>** [EN] EU Kommission und Deloitte, Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, 2017 (verfügbar unter: publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en).

**<sup>16</sup>** Durchführungsbeschluss (EU) 2019/310 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Ermächtigung Polens, eine von Artikel 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABI. L 51 vom 22.2.2019, S. 19–27).

**<sup>17</sup>** [EN] Markéta Arltová, Jan Pavel, Jana Tepperová und Hana Zídková, What are Effective Measures against Vat Evasion? Evidence from the Czech Republic, Ekonomický časopis, 68-2020, S. 147 (157).

**<sup>18</sup>** Dazu auch Roland Ismer, Vortrag zum 71. Berliner Steuergespräch: Die Mehrwertsteuer auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen System?, UR 2019, S. 606 (609-610).

**<sup>19</sup>** Stefan Groß, Nina Kupke und Jakob Hamburg, Europa setzt bei der Umsatzsteuer zunehmend auf Clearance und Tax Reporting, Version 1.0 vom 26.03.2018, S. 1.

die Digitalisierung des Steuerrechts voranzutreiben und die Steuererhebung zu vereinfachen.<sup>20</sup>

Für die Digitalisierung des Umsatzsteuerrechts gibt es bereits zahlreiche Ansätze: So hat der europäische Gesetzgeber bereits einen ersten Schritt unternommen, um die notwendigen Rahmenbedingungen für eine "digitale Rechnung" zu schaffen. Seit 2013 erlaubt Artikel 218 der MwStSystRL den Versand einer elektronischen Rechnung anstelle einer Papierrechnung. Jedoch muss der Rechnungsempfänger der Verwendung einer elektronischen Rechnung nach Artikel 232 der MwStSystRL zustimmen. Zudem handelt es sich bei den elektronischen Rechnungen noch nicht zwingend um strukturierte, also maschinell auswertbare Daten.

Darüber hinausgehend verpflichtet die Richtlinie 2014/55/EU über elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen<sup>21</sup> öffentliche Verwaltung, strukturierte elektronische Rechnungen zu empfangen und zu verarbeiten. Ein Ziel dieser Richtlinie ist es, eine weitgehend einheitliche Syntax zu etablieren, um Handelshemmnisse zu beseitigen. Das Rechnungsformat soll dabei

auch für den B2B-Bereich geeignet sein und so zu einer umfassenden Verbreitung der elektronischen Rechnungsstellung beitragen.<sup>22</sup> Der praktische Anwendungsbereich ist jedoch in zweierlei Hinsicht limitiert: zum einen sind nur öffentliche Auftraggeber erfasst. Zum anderen gilt die Verpflichtung nur für die Leistungsempfänger, nicht aber die Leistenden. Den nationalen Gesetzgebern bleibt es damit wohl vorbehalten zu regeln, ob die Ausstellung einer elektronischen Rechnung in diesem Zusammenhang ebenfalls verpflichtend sein soll.23 Konsequenz ist eine uneinheitliche Umsetzung, bei der sogar innerhalb Deutschlands unterschiedliche Verpflichtungen auf Bundes- und Länderebene und zwischen den Bundesländern bestehen.24

Ein verbreiteter Reporting-Ansatz, der noch als Vorstufe zu elektronischen Rechnungssystemen gesehen werden kann, ist die Übermittlung von buchhalterisch erfassten Rechnungsdaten. Bei einer zeitnahen Übermittlung kommt dies einer elektronischen Rechnungsübermittlung sehr nahe, ohne dass tatsächlich eine elektronische Rechnung an den Empfänger gesendet werden muss. Einen solchen Ansatz verfolgt beispielsweise Spanien: Die spanische

<sup>20</sup> Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Erwägungsgrund (4).

**<sup>21</sup>** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

**<sup>22</sup>** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11), Erwägungsgrund (22).

<sup>23</sup> Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11), Erwägungsgrund (35).

**<sup>24</sup>** Koordinierungsstelle für IT-Standards, Aktueller Umsetzungsstand der Einführung der elektronischen Rechnung im öffentlichen Sektor – Informationssammlung, 20.12.2019.

Gesetzgebung zur elektronischen Rechnung bildet die europäischen Vorschriften ab. Im B2G-Bereich besteht eine Verpflichtung, strukturierte elektronische Rechnungen zu übermitteln. In der privaten Wirtschaft müssen nur die Anforderungen aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfüllt sein, speziell bei elektronischen Rechnungen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit.<sup>25</sup> Eine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung besteht nur in speziellen Bereichen und auch dann ist das Einverständnis des Kunden nötig. Das bedeutet, dass für die Finanzverwaltung kaum auswertbare Daten gewonnen werden. Seit dem 1. Juli 2017 gibt es aber Verpflichtung zur zeitnahen Übermittlung von Rechnungsdaten über das SII-System (Sistema de Suministro Inmediato de Informacion).26 Unternehmen, die bereits monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen zu leisten haben, müssen demnach die Buchführungsdaten zu Eingangs- und

Ausgangsrechnungen, innergemeinschaftlichen Transaktionen und Anlagegütern übermitteln. Die Frist zur Übermittlung der Rechnungsdaten beträgt nur wenige Tage. Die Daten werden im XML-Format übertragen und können daher von der Finanzverwaltung maschinell ausgewertet werden. Ungarn hat zum 1. Juli 2018 ebenfalls eine ähnliche Plattform eingerichtet.<sup>27</sup>

Die Verpflichtung, der Finanzverwaltung steuerlich relevante Daten in dieser Form über ein Online Tool zur Verfügung zu stellen, ist nicht neu: Im Bereich der Ertragsteuern ist die Übermittlung von Buchhaltungsdaten z.B. in Form von SAFT Dokumenten in vielen Ländern schon länger gängige Praxis. Auch die deutsche E-Bilanz kann in diesen Bereich eingeordnet werden. Zusätzlich kommen in manchen Ländern schon echtzeitnahe Kontrolle, automatischer Datenabgleich und der Einsatz von Risikoanalyse-Software zum Einsatz. Vorausset-

**<sup>25</sup>** Art. 233 und 246 MwStRSystRl; [ES] Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE núm. 289, de 01.12.2012, p. 83180), Art. 8, 9.

**<sup>26</sup>** [ES] Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 294, de 06.12. 2016, p. 85173); [ES] Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre (BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017, p. 130690), siehe auch: [ES/EN] www.agenciatributaria.es/ AEAT.internet/en\_gb/G417/informacion.shtml; für eine kurze Beschreibung siehe: [EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (60) mit Verweis auf [EN] Luis María Romero Flor, The New Spanish Immediate Information Supply System, International VAT Monitor 2018, S. 220.

**<sup>27</sup>** [EN] EU Kommission und CEF Digital, elnvoicing in Hungary, 2020 (verfügbar unter ec.europa.eu/cefdigital/wiki/display/CEFDIGITAL/elnvoicing+in+Hungary).

**<sup>28</sup>** [EN]Edicom, Global VAT Compliance White Paper, 2018 (verfügbar unter: globaleinvoicing.com/en/global-vat-compliance-white-paper) S. 11.

<sup>29</sup> Z.B. durch das IIS in Spanien: [ES] Agencia Tributaria, Nuevo sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información (verfügbar unter www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos\_Procedimientos\_y\_ Servicios/Ayuda\_P\_G417\_\_\_IVA\_\_Llevanza\_de\_libros\_registro\_\_SII\_/Informacion\_general/Nuevo\_sistema\_de\_gestion\_del\_ IVA\_basado\_en\_el\_Suministro\_Inmediato\_de\_Informacion.shtml), zum data matching in Australien: [EN] Auditor General, The Australian Taxation Office's Use of Data Matching and Analytics in Tax Administration, ANAO Audit Report No.30 2007–08 (verfügbar unter www.anao.gov.au/work/performance-audit/australian-taxation-offices-use-data-matching-and-analytics-tax) oder dem Einsatz von risk assessment software u.A. in Österreich: Michael Huber, Sebastian Lacher und Berndt Zinnöcker, Digitalisierung in dedr Umsatzsteuer, ÖStZ 2019, S. 221.

zung dafür ist aber das Vorliegen verarbeitbarer Daten.<sup>30</sup>

Noch weitergehend ist aber die Rechtslage in Italien, die dabei besondere Aufmerksamkeit verdient: Dort wurde zum 1. Januar 2019 eine verpflichtende elektronische Rechnungsstellung mit zentraler Übermittlung der Rechnung für in Italien ansässige Steuerpflichtige eingeführt.31 Die Besonderheit des italienischen Ansatzes liegt darin, dass er über eine reine Übertragung von Rechnungsdaten hinausgeht: Rechnungen sind dort erst gültig, wenn sie von der Finanzverwaltung weitergeleitet worden sind.32 Dabei werden nur Rechnungsdokumente akzeptiert, die den Formvorschriften entsprechen. Tun sie das nicht, erhält der Absender die Meldung der Abweisung.33 Der Rechnungsübertragung ist damit eine (automatisierte) Registrierung und Freigabe seitens der Verwaltung vorgelagert. Das italienische System ist also ein Clearance-Verfahren, das zusätzlich mit einer Übermittlung der Rechnung über das System der Finanzverwaltung einher geht. Die Weiterleitung an den Empfänger stellt in Italien die Freigabe der Rechnung dar, da die Rechnung bei einer Ablehnung durch das Übermittlungssystem an den Versender zurückgeht und damit keine Gültigkeit erhält.

Innerhalb der Europäischen Union nimmt Italien damit eine Pionierrolle ein. In zahlreichen lateinamerikanischen Ländern kommen Clearance-Verfahren allerdings zum Teil schon seit vielen Jahren zur Anwendung<sup>34</sup> und haben das Steueraufkommen oft merklich erhöht.35 Diese beinhalten aber nicht immer auch B2C Transaktionen. Zudem existiert dort oft kein Versenden durch die Steuerverwaltung. Stattessen erfolgt die Bestätigung z.B. durch die Rücksendung eines Hashes der Rechnung mit einem verwaltungseigenen Schlüssel. Jegliche Art von Rechnung kann theoretisch mit diesem Code versehen werden, was später eine Überprüfung auf Korrektheit der Informa-

**<sup>30</sup>** Bitkom, Künstliche Intelligenz, 2017 (verfügbar unter https://www.dfki.de/fileadmin/user\_upload/import/9744\_171012-KI-Gipfelpapier-online.pdf).

<sup>31</sup> Dazu siehe Kapitel II 2.

**<sup>32</sup>** Als ausgestellt gelten Rechnungen in Italien bei Lieferung oder Versand: [IT]: Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 in der aktuellen Version, Art. 21 Abs. 1) Dadurch ist die Funktion des Sdl als einzige Möglichkeit zur Weiterleitung zentral für die Ausstellung.

**<sup>33</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6bis e 6ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, Provvedimento del 30.04.2018 (Prot. N. 89757/2018) (im Folgenden Provvedimento del 30.04.2018), Absatz 2.4.

**<sup>34</sup>** Erste Ansätze gab es dort schon zwischen 2000 und 2010: [EN] Luis Barriga et al, Tax-Compliant Global Electronic Invoice Lifecycle Management, 2017 (verfügbar unter: quitpaper.esker.com/whitepaper-Trustweaver-Report-2017.html), S. 23 – Ausgestaltungen gibt es heute z.B. in Argentinien (a.a.O., S. 59), Brasilien (a.a.O., S. 60), Chile (a.a.O., S. 61), Ecuador (a.a.O., S. 62), Guatemala (a.a.O., S. 62), Kolumbien (a.a.O., S. 61), Mexiko (a.a.O., S. 63), Paraguay (a.a.O., S. 63), Peru (a.a.O., S. 63), Uruguay (a.a.O., S. 64).

**<sup>35</sup>** [EN] Alberto Barreix und Raul Zambrano, Factura Electrónica en América Latina, 2018 (verfügbar unter: www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018\_FE/2018\_Factura-Electronica\_AL\_BID\_CIAT.pdf).

tionen und Authentizität des Dokuments ermöglicht.36 Damit sind in diesem System auch weiterhin Rechnungen im PDF- und Papierformat möglich. In manchen Staaten ist die Erfassung und Zertifizierung auch an zertifizierte private Anbieter ausgelagert.37 Solche Ansätze könnten weniger invasiv auf die Rechnungsstellungsprozesse in der privaten Wirtschaft wirken und binden möglicherweise weniger Ressourcen der Steuerverwaltung. Gleichzeitig bieten sie den Unternehmen aber auch nicht den Vorteil von Kostenersparnissen und Automatisierungen, wie es der italienische Ansatz durch ausschließlich digitale Rechnungen über eine zentrale Anlaufstelle verspricht.

Die Verwirklichung des italienischen Modells, genauso wie die zunehmende Umsetzung von Reporting-Ansätzen zum Beispiel in Spanien und Ungarn, sind bezeichnend für die zunehmende Dynamik im Diskurs, um die elektronische Rechnungsstellung in der Europäischen Union. So hat auch Frankreich kürzlich die Einführung eines verpflichtenden elektronischen Rechnungssystems bei B2B Umsätzen gesetzlich festgehalten.<sup>38</sup> Der Gesetzgeber hat es sich dabei offengelassen, ob das Ausstellen elektronischer Rechnungen oder die Übertragung von Rechnungsdaten obligatorisch werden soll

und hat sich damit noch nicht auf ein Clearance oder Reporting Ansatz festgelegt. Die Umsetzung ist auf den Zeitraum zwischen 2023 und 2025 fixiert. Bis dahin soll die Finanzverwaltung nach einer umfassenden Analyse den bestmöglichen Ansatz ermittelt haben und die Zustimmung des Europäischen Rates soll eingeholt sein. Mit dieser Selbstverpflichtung des französischen Gesetzgebers ist die elektronische Rechnungsstellung nun endgültig auch auf dem Kontinent angekommen. Deutschland muss sich jetzt die Frage stellen, wie es auf diese Entwicklung reagieren will.

Der nachfolgende Beitrag konzentriert sich angesichts der Pionierrolle Italiens auf die Ausgestaltung der elektronischen Rechnungsstellung in Italien und deren Übertragbarkeit auf Deutschland. Dabei ergibt sich, dass das italienische Clearance-Verfahren mit obligatorischer elektronischer Rechnungsstellung die Weichen für eine digitale Mehrwertsteuer stellt und damit als Blaupause für ein etwaiges deutsches System verwendet werden kann. Dazu wird zunächst die gesetzliche Entstehungsgeschichte des italienischen Systems beschrieben (II). Danach wird die Funktionsweise des Systems näher erläutert (III). Dies beinhaltet den Kreis der zur Erstellung ver-

**<sup>36</sup>** [EN] Newton Oller de Mello et al, The Implementation of the Electronic Tax Documents in Brazil as a Tool to Fight Tax Evasion, in Recent Advances in Systems, Nikos Mastorakis et al (Hrsg.) 1. Auflage 2009, S. 449 (452453).

<sup>37 [</sup>EN] Luis Barriga et al, Tax-Compliant Global Electronic Invoice Lifecycle Management, 2017, S. 26.

**<sup>38</sup>** [FR] LOI no. 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 (Journal Officiel de la République Française 29 décembre 2019, Texte 1 sur 171), Art. 153 S. 1, 2.

**<sup>39</sup>** [FR] République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020, 27.09.2019 (verfügbar unter http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b2272\_projet-loi.pdf), Art. 56.

pflichteten Unternehmen und zeigt auf, wie elektronische Rechnungen erstellt, versandt und empfangen werden können. Anschließend wird die italienische Ausgestaltung auf seine Übertragbarkeit auf Deutschland hin geprüft: Welche Chancen und Risiken bestehen bei einer Umsetzung für Verwaltung und Unternehmen und welche Punkte sind bei einer Realisation relevant? (IV.). Im Ergebnis lässt sich zusammenfassend festhalten, dass die elektronische Rechnungsstellung positiv zu bewerten ist und Handlungsbedarf für Deutschland besteht (V.).

#### II. Entstehungsgeschichte der elektronischen Rechnungsstellungspflicht in Italien

# 1. Ermächtigung Italiens zur Anwendung einer verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung

Italien hatte bei der EU-Kommission eine Sondermaßnahme zur übergangsweisen Einführung einer elektronischen Rechnungsstellungspflicht beantragt. Diese sieht vor, dass alle im Hoheitsgebiet Italiens ansässigen Steuerpflichtigen zur elektronischen Rechnungsstellung verpflichtet sind. Des Weiteren müssen die Rechnungen über das von der italienischen Steuerverwaltung betriebene System Sistema di Interscambio (im Folgenden "Sdl") an die Rechnungsempfänger weitergeleitet werden.

Die Sondermaßnahme soll der italienischen Steuerverwaltung ermöglichen, sich die in den ausgestellten Rechnungen enthaltenen Informationen in Echtzeit zu verschaffen. Dadurch soll eine rechtzeitige und automatische Überprüfung der erklärten und der entrichteten Mehrwertsteuer ermöglicht werden.<sup>40</sup> Es wird damit das Ziel verfolgt,

Steuerbetrug und -hinterziehung zu bekämpfen, die Digitalisierung voranzutreiben und die Steuererhebung zu vereinfachen.<sup>41</sup> Um einen reibungslosen Übergang zur verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung zu gewährleisten, wurde bereits zuvor eine freiwillige Übermittlung von elektronischen Rechnungen über das Sdl-System ermöglicht.<sup>42</sup> Dadurch sollten etwaige negative Auswirkungen bei einer obligatorischen Nutzung für die Steuerpflichtigen abgefedert werden.<sup>43</sup>

Die Maßnahme hat offenbar bereits in den ersten Monaten seit der Einführung der obligatorischen Nutzung die Mehrwertsteuerlücke reduziert. Durch Abgleiche zwischen den ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen und gemeldeten Vorsteuerabzügen (sog. Kreuzkontrollen) wurden in den ersten drei Monaten fiktive Geschäftsvorfälle in Höhe von 3,2 Milliarden Euro abgefangen und gefälschte Vorsteuerguthaben im Wert von 688 Millionen Euro blockiert.<sup>44</sup> Somit konnte das italienische Mehrwertsteueraufkom-

men schon im ersten Viertel von 2019 um 1,147 Milliarden Euro bzw. 4% im Vergleich zum Vorjahr gesteigert werden.<sup>45</sup> Über das ganze Jahr hinweg haben die Einnahmen aus der Steuer auf inländische Umsätze um 3,623 Milliarden Euro zugenommen. Dies entspricht einer Steigerung von 3%. Auch das italienische Finanzministerium sieht einen Grund für diese positive Entwicklung in der verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung. <sup>46</sup>

Die Einführung der Sondermaßnahme verlangte die Abweichung von Artikel 218 und Artikel 232 der MwStSystRL. Artikel 218 der MwStSystRL erlaubt zwar eine elektronische Rechnungsstellung neben einer Papierrechnung. Die Sondermaßnahme Italiens sieht jedoch keine alternative Rechnungsstellung in Papierform vor. Des Weiteren sieht Artikel 232 der MwStSystRL<sup>47</sup> eine Zustimmung des Rechnungsempfängers zum Erhalt einer elektronischen Rechnung vor. Auch dieses Erfordernis muss bei einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung aufge-

<sup>41</sup> Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Erwägungsgrund (4).

**<sup>42</sup>** Siehe zur Einführung des Sdl-Systems und dessen freiwillige Nutzung in der privaten Wirtschaft vor dem 1. Januar 2019: [IT] Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015), Art. 1 mit Bezug auf Legge 11 marzo 2014, n. 23 (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014), Art. 9, Abs. 1, Buchst. d) und g).

<sup>43</sup> Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Erwägungsgrund (5).

**<sup>44</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, I risultati raggiunti e i servizi offerti nel 2018, Commuicato Stampa del 18.03.2019 (verfügbar unter www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/232509/cs+18+marzo+2019+risultati+raggiunti\_024\_Cs+Presentazione+risultati+18.03.2019/a048fc02-1c51-f2bc-a2fc-ff6eb6774c87); [IT] Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dalla lotta all'evasione alle misure per attrarre investimenti: il bilancio dell'azione dell'Agenzia delle Entrate nel 2018, 18.03.2019 (verfügbar unter www.mef.gov.it/focus/Dalla-lotta-allevasione-alle-misure-per-attrarre-investimenti-il-bilancio-dellazione-dellAgenzia-delle-Entrate-nel-2018/).

**<sup>45</sup>** [IT] Ministero dell'Economia e delle Finanze, Entrate tributarie: nel primo trimestre 2019 gettito di 97,4 miliardi (+0,5%), Comunicato no. 90 del 06.05.2020 (verfügbar unter: www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2019/documenti/comunicato\_0090.pdf).

**<sup>46</sup>** [IT] Ministero dell'Economia e delle Finanze, Entrate Tributarie: nel 2019 gettito di 471,6 miliardi (+1,7%), Comunicato no. 40 del 05.03.2020 (verfügbar unter www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/documenti/comunicato\_0040.pdf)

<sup>47 &</sup>quot;Der Rechnungsempfänger muss der Verwendung der elektronischen Rechnung zustimmen.".

geben werden, da eben keine alternativen Rechnungsstellungsmöglichkeiten eröffnet werden sollen.

Die Genehmigung der Sondermaßnahme ist befristet,<sup>48</sup> der Beschluss des Rates gilt vom 1. Juli 2018 bis zum 31. Dezember 2021.<sup>49</sup> Falls eine Verlängerung der Sondermaßnahme angestrebt wird, muss diese überprüft und ein entsprechender Bericht vorgelegt werden.<sup>50</sup>

#### 2. Italienisches Umsetzungsgesetz

Die Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung und zentralen Übermittlung, welche seit 1. Januar 2019 gilt, wurde durch das italienische Haushaltsgesetz 2018,<sup>51</sup> das im Dezember 2017 veröffentlicht wurde, umgesetzt. Dies geschah somit noch vor der Entscheidung des Rates. Die genauen Vorschriften über die Vorbereitung, Erstellung, Übermittlung, den Erhalt und die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen unter

privaten Subjekten wurden in der Regelung 89757/2018<sup>52</sup> des italienischen Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen festgelegt, die Ende April 2018 zusammen mit einer Liste von technischen Anforderungen<sup>53</sup> an die elektronische Rechnungsstellung veröffentlicht wurde.<sup>54</sup>

Bereits seit 1. Juli 2018 gilt die obligatorische Rechnungsstellung für Verträge mit öffentlichen Auftraggebern und für die Lieferungen von Benzin oder Diesel als Treibstoff. Den öffentlichen Sektor betreffende elektronische Rechnungen müssen den Anforderungen des Ministerialerlasses Nr. 55/2013 genügen. Für die Lieferung von Kraftstoff für Fahrzeuge an italienischen Tankstellen war ursprünglich ebenso eine obligatorische Rechnungsstellung ab 1. Juli 2018 vorgesehen, diese trat aber erst zum 1. Januar 2019 in Kraft. Tankstellen var ursprünglich ebenso eine

Die italienische Datenschutzbehörde hat Ende 2018 Defizite mit Blick auf die Datensicherheit gerügt, insbesondere mit Blick

- 48 Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Erwägungsgrund (8).
- 49 Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Artikel 4 Absatz 1.
- 50 Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates, Erwägungsgrund (6) und Artikel 4 Absatz 2.
- **51** [IT] Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 Suppl. Ordinario n. 62), Art. 1 Abs. 909-928.
- **52** [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018.
- **53** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A Technical Specifications vers 1.5.
- **54** Eine Übersicht über die Vorschriften und Regelungen findet sich online unter [IT] https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-elettronica/fatturazione-elettronica-site-area/normativa-e-prassi-fatture-elettroniche.
- **55** [IT] Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 Suppl. Ordinario n. 62), Art. 1 Abs. 917.
- **56** [IT] Decreto 3 aprile 2013, n. 55 (GU Serie Generale n.118 del 22-05-2013), Art. 2.
- 57 [IT] Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 Suppl. Ordinario n. 62) abgeändert durch [IT] Art. 1 lit. a Decreto-Legge 28 giugno 2018, n. 79 (GU Serie Generale n.148 del 28-06-2018).

auf die Verletzung der Grundsätze von Privacy by Design und Privacy by Default, und entsprechende Auflagen erlassen.58 Die Beanstandung ergab sich daraus, dass im Vorfeld keine ausreichende Abstimmung über die obligatorische elektronische Rechnungslegungspflicht mit den Datenschutzbehörden stattfand.59 Gemäß den Auflagen ist es erforderlich, dass die elektronischen Rechnungen verschlüsselt werden. Zudem müssen die Sicherheit der Übertragungskanäle verbessert und die Datenverarbeitung der Finanzbehörde nach Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten hinterfragt werden. Dadurch sollen Betriebsgeheimnisse und sensible personenbezogene Daten besser geschützt werden.60 Der italienische Gesetzgeber hat daraufhin unter Abstimmung mit der Datenschutzbehörde das Gesetz Ende 2019 geändert: Zum einen wurden die Befugnisse im Umgang mit den Daten klar definiert. Sie dürfen von der Finanzbehörde und der Finanzpolizei für Risikoanalyse und Kontrollzwecke im Steuerbereich und für festgelegte separate Aufgabenfelder der Finanzpolizei eingesetzt werden.<sup>61</sup>

Zum anderen wurde gesetzlich festgehalten, dass geeignete Maßnahmen getroffen werden müssen, die die Freiheiten der betroffenen Personen wahren, die Sicherheit der Daten garantieren und die Konformität mit der Datenschutz-Grundverordnung<sup>62</sup> gewährleisten.<sup>63</sup>

<sup>58 [</sup>IT] Garante per la Protezione dei Dati Personali, Provvedimento in tema di fatturazione elettronica 20.12.2018.

**<sup>59</sup>** [IT] Garante per la Protezione dei Dati Personali, Provvedimento nei confronti dell'Agenzia delle entrate sull'obbligo di fatturazione elettronica 15.11.2018, Vorwort.

<sup>60 [</sup>IT] Garante per la Protezione dei Dati Personali, Provvedimento in tema di fatturazione elettronica 20.12.2018, Abs. 1.

<sup>61 [</sup>IT] Decreto-Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (GU Serie Generale n.252 del 26-10-2019), Art. 14.

**<sup>62</sup>** Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (ABI. L 119 vom 4.5.2016, S. 1–88).

<sup>63 [</sup>IT] Decreto-Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (GU Serie Generale n.252 del 26-10-2019), Art. 14.

# III. Obligatorische elektronische Rechnungsstellung, Übermittlung über das Sistema di Interscambio ("SdI") und Empfang

Seit 1. Januar 2019 müssen alle Rechnungen zwischen in Italien wohnhaften oder ansässigen Steuersubjekten in elektronischer Form ausgestellt werden.<sup>64</sup> Die obligatorsche elektronische Rechnungsstellung gilt sowohl für erstmals ausgestellte Rechnungen als auch für Korrekturen von Rechnungen.<sup>65</sup> Elektronische Rechnungen müssen somit für innerstaatliche B2G-, B2B- und B2CUmsätze ausgestellt werden.<sup>66</sup> Die Rechnungen müssen dem vorgegebenen Format FatturaPA entsprechen<sup>67</sup> und über das Sdl-System der italienischen Finanzverwaltung ("Agenzia delle Entrate") an den Rechnungsempfänger übermittelt werden (siehe Abbildung 1). Nur dann besteht auf Seiten des Rechnungsempfängers auch das Recht auf Vorsteuerabzug und (ertragsteuerliche) Absetzbarkeit der Kosten.<sup>68</sup>

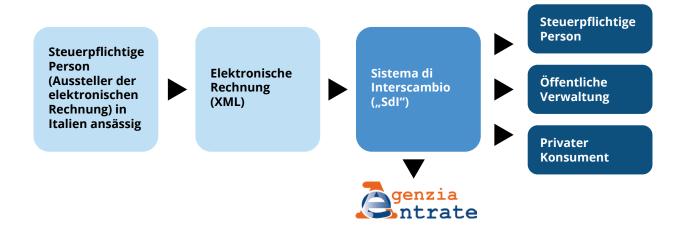


Abbildung 1: Elektronische Rechnungen für B2B, B2G und B2C Transaktionen

**<sup>64</sup>** [IT] Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62), Art. 1 Abs. 909, 916.

<sup>65</sup> Kurzmitteilung, MwStR 2019, S. 888.

**<sup>66</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 2.

<sup>67</sup> Siehe Kapitel III.2.

**<sup>68</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017, Circolare n. 1 /E 17.01.2018, Abs. 1.4.

## 1. Zur elektronischen Rechnungsstellung verpflichtete Unternehmer

Zur elektronischen Rechnungsstellung und -übermittlung sind in Italien ansässige Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts verpflichtet,69 die auch vor der Einführung der Sondermaßnahme zu einer (manuellen) Rechnungsstellung verpflichtet waren. 70 Die Regelung gilt also für B2B-, B2G- und B2C-Geschäfte, sofern italienische Mehrwertsteuer ausgewiesen werden muss und auch der Kunde in Italien ansässig ist.<sup>71</sup> Von der Rechnungsstellung befreit sind an sich z.B. der Verkauf von Tabakwaren und Zeitschriften und das Versandhandelsgeschäft, solange der Kunde nicht ausdrücklich eine Rechnung verlangt.<sup>72</sup> Die Akzeptanz der verpflichteten Unternehmer scheint groß zu sein.73

Nicht von der Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung umfasst sind ausländische Unternehmen, Privatpersonen und Unternehmen, die in Italien mehrwertsteuerlich nur registriert sind bzw. die lediglich durch einen Fiskalvertreter vertreten werden.74 Das Haushaltsgesetz 2018 sah zunächst die Anwendung der Neuregelung auch für in Italien nur registrierte Unternehmen vor,75 dies wurde von der italienischen Finanzverwaltung jedoch abgeändert. Somit gilt die obligatorische elektronische Rechnungsstellung für ausländische Unternehmen nur, falls sie in Italien ansässig sind - also sobald sie eine italienische Tochtergesellschaft oder eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) in Italien halten. Ausgenommen sind damit beispielsweise nicht ansässige, aber in Italien registrierte Unternehmen. 76 Ebenso können in Italien ansässige Unternehmen (freiwillig) elektronische Rechnungen an in Italien registrierte ausländische Unternehmer, aber auch an weder in Italien ansässige noch registrierte Unternehmen ausstellen. Diese Rechnungen müssen jedoch auch in Papierform vor-

**<sup>69</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Abs. 1.2.

**<sup>70</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevanti ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica, Circolare n.14/E 17. 06.2019, Kapitel 1.

**<sup>71</sup>** [IT] Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015) in der geänderten Version des Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62), Art. 1 comma 3, "tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato".

<sup>72 [</sup>IT] Decreto del Presidente della Republica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1), Art. 22 Abs. 1 Nr. 1.

**<sup>73</sup>** Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (18); [EN] Joe Stanley-Smith und Alexander Hartley, Despite 'panic', Italian e-invoicing seems to have landed smoothly, International Tax Review 28.01.2019, S. 6.

**<sup>74</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Kapitel 1.2.

**<sup>75</sup>** Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Art. 1 Abs. 909.

**<sup>76</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Kapitel 1.2.

gelegt werden können.<sup>77</sup> Eine Ausstellung von elektronischen Rechnungen an ausländische Gesellschaften wird empfohlen, da dadurch bestimmte Meldepflichten entfallen.<sup>78</sup> Umgekehrt können nicht in Italien ansässige Empfänger einer elektronischen Rechnung den Empfang ablehnen und weiterhin eine Papierrechnung oder eine PDF-Rechnung anfordern.<sup>79</sup>

In Italien ansässige Kleinunternehmer (Artikel 282 der MwStSystRL), die der begünstigten Besteuerung oder dem Pauschalsystem unterliegen, sind von der Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung befreit.<sup>80</sup> Diese Steuerpflichtigen dürfen aber freiwillig elektronische Rechnungen ausstellen, solange sie die entsprechenden Bestimmungen einhalten.<sup>81</sup> All diese Unternehmen haben auch weiterhin das Recht, eine Papierrechnung ausgestellt zu bekommen.<sup>82</sup> Im Einzelnen ist zwischen B2B und B2C Umsätzen zu differenzieren. Für B2B Umsätze dürfen ausschließlich elektronische Rechnungen gestellt werden. Papierrechnungen für diese Umsätze haben keine steuerliche Gültigkeit mehr. Handelt es sich hingegen um B2C Transaktionen (oder Umsätze an Steuerpflichtige, die selbst von der elektronischen Rechnungsstellung befreit sind), so sind die Unternehmer neben der Ausstellung einer elektronischen Rechnung auch dazu verpflichtet, den Privatkunden eine Kopie der Rechnung in Papierform oder digital z.B. als PDF-Dokument zu überreichen oder zu übersenden. Die elektronische Rechnung für den B2C Umsatz muss dann gleichwohl über das SdI-System übermittelt werden.83

Unternehmer, die zur Erstellung eines Kassenbelegs ("scontrino fiscal") oder einer Steuerquittung ("ricevuta fiscale") anstelle einer Rechnung zugelassen sind,<sup>84</sup> d.h. die nur auf Verlangen eines Kunden eine

<sup>77 [</sup>IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Kapitel 1.2.

**<sup>78</sup>** [IT] Andrea Werner Beilin und Giuseppe Cammareri, Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia, Novità fiscali 6/2019, S. 301(303) ("estterometro").

**<sup>79</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Kapitel 1.2.

**<sup>80</sup>** [IT] Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62), Art. 1 Abs. 909 lit. a Nr. 3.

**<sup>81</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 3.

**<sup>82</sup>** Daniel Mayr, Empfängerkodex zum Empfang der elektronischen Rechnung, Aichner Rundschreiben 16/2018 (verfügbar unter www.aichner.biz/news\_pdf/empfaengerkodex\_481/16.-empfaengerkodex-zum-empfang-der-elektronischen-rechnung. pdf.pdf), S. 2.

**<sup>83</sup>** [IT] Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015) in der aktualisierten Form des Art. 1 Abs. 909 Nr. 3 Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62) und des Art. 1 Abs. 354 Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (GU Serie Generale n.302 del 31-12-2018 - Suppl. Ordinario n. 62).

**<sup>84</sup>** [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) in der aktuellen Version i.V.m. Decreto Ministeriale 30 marzo 1992 (GU Serie Generale n.76 del 31-03-1992 - Suppl. Ordinario n. 61); [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 (GU Serie Generale n.30 del 06-02-1997).

Rechnung ausstellen müssen, sind dazu verpflichtet, ihre Tageseinnahmen in Form einer elektronischen Sammelrechnung an das Sdl zu übermitteln. Im Jahr 2019 waren Einzelhändler noch teilweise von der Verpflichtung befreit: Vom 1. Januar 2019 bis zum 30. Juni 2019 waren diese Steuerpflichtigen insgesamt von der obligatorischen elektronischen Rechnungstellung befreit. Ab dem 1. Juli 2019 bis zum 31. Dezember 2019 mussten Einzelhändler mit einem Umsatz von über 400.000 EUR für ihre Tageseinnahmen elektronische Rechnungen ausstellen und übermitteln. Seit dem 1. Januar 2020 gibt es diese Befreiung nicht mehr.85 Die Pflicht zur elektronischen Übermittlung an das SdI betreffen nun also auch zum Beispiel kleinere Cafés und Restaurants. Die Steuerpflichtigen mussten sich rechtzeitig neue elektronische Registrierkassen beschaffen, die die technischen Voraussetzungen vorhalten. Es werden Steuerboni von Seiten der Finanzverwaltung dafür gewährt.86 Um Anschaffungen von neuen elektronischen Kassen vermeiden zu können, stellt die italienische Finanzverwaltung eine kostenlose Web-Anwendung für Steuerpflichtige, die nur gelegentliche Tageseinnahmen haben, zur Verfügung. Mit Hilfe dieser Web-Anwendung können die Tageseinnahmen dann unabhängig von einer elektronischen Kasse über das SdI übermittelt werden.87 Ein Kassenabschluss muss täglich bis Mitternacht erfolgen, auch wenn die Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen für diese Nacht noch nicht beendet ist. Ebenso muss ein Kassenabschluss gemacht werden, auch wenn keine Tageseinnahmen für einen bestimmten Tag vorhanden sind. Die Übermittlung an das SdI muss binnen 12 Tagen erfolgen.88 Alternativ kann eine freiwillige sofortige elektronische Rechnungsstellung erfolgen. Auch diese Möglichkeit wird nur bei einer geringen Anzahl von Tagesumsätzen empfohlen.89

Neben der Übermittlung der Tageseinnahmen an das SdI müssen auch Einzelhändler oder Gastwirte dem Kunden auf Verlangen eine elektronische Rechnung ausstellen. Für solche Fälle kann eine sogenannte aufgeschobene Fakturierung vorgesehen werden. Dabei wird zunächst eine Steuerquittung oder Kassazettel ausgestellt und dem Kun-

**<sup>85</sup>** [IT] Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015), Art. 2 zunächst aktualisiert durch Art. 1 Abs 909 lit. b. Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62) und aktuell in der Form des Art. 17 Decreto-Legge 23 ottobre 2018, n. 119 (GU Serie Generale n.247 del 23-10-2018).

**<sup>86</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Scontrino Elettronico Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica die corrispettivi, L'Agenzia Informa Oktober 2019 (verfügbar unter: www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233439/Guida\_ScontrinoElettronico.pdf/259a572a-952f-bd03-0031-cd4d01905ae8), S. 5-6.

**<sup>87</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Scontrino Elettronico Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica die corrispettivi, L'Agenzia Informa Oktober 2019, S. 6.

**<sup>88</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Scontrino Elettronico Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica die corrispettivi, L'Agenzia Informa Oktober 2019, S. 9.

**<sup>89</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – esonero dall'obbligo di emissione della fatturaper i servizi di ricarica di veicoli ad alimentazione elettrica, Risposta n. 149 del 20.05.2019 (verfügbar unter: www.fiscoetasse.com/upload/Risposta+n.+149\_2019.pdf), S. 5; Lukas Aichner, Online-Registrierkassen, Aichner Rundschreiben 18/2019, (verfügbar unter: www.aichner.biz/de/news-detail/online-registrierkassen\_2486, zuletzt abgerufen am: 30.01.2020), Absatz 1.2.

den ausgehändigt. Die betroffenen Umsätze werden dann von den Tageseinnahmen herausgerechnet und eine eigene elektronische Rechnung erstellt. Auf diesen sogenannten aufgeschobenen elektronischen Rechnungen muss auf die Steuerquittung bzw. den Kassazettel verwiesen werden. Wird die elektronische Rechnung sofort ausgestellt und über das Sdl übermittelt, ist dem Kunden ebenso eine Steuerquittung, ein Kassazettel, ein Handelsdokument, die Rechnung selbst oder eine Zahlungsbestätigung auszuhändigen.

Ein in Italien ansässiges Unternehmen muss die elektronische Rechnungserstellung und die damit zusammenhängende Vornahme digitaler Signaturen, die Übermittlung der Datensätze aber auch den Empfang elektronischer Rechnungen nicht selbst organisieren. Es kann einen qualifizierten Finanz-Intermediär beauftragen, der diese Aufgaben übernimmt. Allerdings ist der Unternehmer immer selbst für die ordnungsgemäße Rechnungsstellung und deren Übermittlung gegenüber den Finanzbehörden verantwortlich.

#### 2. Erstellung elektronischer Rechnungen

In Artikel 217 der MwStSystRL wird eine elektronische Rechnung als Rechnung definiert, "welche die nach dieser Richtlinie erforderlichen Angaben enthält und in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird". Neben den in der Richtlinie normierten Angaben, die eine Rechnung im Allgemeinen enthalten muss, ist also ein weiteres wichtiges Tatbestandsmerkmal die Tatsache, dass eine elektronische Rechnung in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werden muss. Im Anwendungsbereich der Richtlinie 2014/55/ EU kommt noch hinzu, dass nach Artikel 2 Nummer 1 ein strukturiertes Datenformat, also elektronisch verarbeitbare Information, vorliegen muss. Dies bedeutet, dass z.B. eine Papierrechnung, die durch Scan in ein digitales Format transformiert wurde, keine elektronische Rechnung darstellt. Ebenso gelten PDF-Rechnungen, die z.B. per E-Mail verschickt werden, nicht als elektronische Rechnung.93

<sup>90 [</sup>IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Absatz 3.4 lit. c.

**<sup>91</sup>** Ein beauftragter Intermediär kann für die Ausübung seiner Aufgaben auch im Web-Portal "Rechnungen und Entgelte" der italienischen Finanzverwaltung des betreffenden Steuerpflichtigen freigeschaltet werden Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 20.

**<sup>92</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011).

<sup>93</sup> Stefan Groß, Bernhard Lindgens, Patrick Burghardt und Jakob Hamburg, Die elektronische Rechnung in der öffentlichen Verwaltung – Ein Leitfaden für die praktische Umsetzung, Version 1.4 vom 8. Januar 2020, S. 20; Dies findet sich auch in den Vorgaben der italienischen Neuregelung wieder: [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Absatz 1.1.

Auch die italienische Regelung definiert eine elektronische Rechnung als ein computergestütztes Dokument, das in strukturierter Form über das Austauschsystem SdI elektronisch an den Empfänger übermittelt wird.94 Entsprechend den Vorgaben des Artikels 226 MwStSystRL muss ein solcher elektronischer Datensatz alle Rechnungspflichtangaben beinhalten. Zusätzlich muss eine telematische Empfängeradresse (entweder der sog. "Kode des Empfängers" oder eine zertifizierte E-Mail Adresse, die Post Elettronica Certificata, kurz PEC-Adresse) angegeben werden.95 Die genauen technischen Anforderungen sind in Anhang A zur Regelung 89757/2018 enthalten.96

Es wird ein einheitliches vorgegebenes Schema verwendet, nach dem alle elektronischen Rechnungen erstellt und übermittelt werden müssen. Es ist zwingend das XML-Format (eXtensible Markup Language) FatturaPA vorgegeben, dass die europäische CEN-Vorgabe EN 16931 umsetzt.<sup>97</sup> Der Name Fattura PA, Fatturazione Elettronica verso la Pubblica Amministrazione (übersetzt in etwa elektronische Rechnung an die öffentliche Verwaltung) deutet noch auf den Ursprung des Formats in der Umsetzung der Richtlinie hin. Wird eine elektronische Rechnung in einem anderen Format erzeugt (oder wird sie nicht über das SdI-System übermittelt), gilt die Rechnung als nicht ausgestellt. Mögliche Sanktionen gehen zu Lasten des Lieferanten,98 während dem Kunden der Vorsteuerabzug versagt wird.99

Das FatturaPA Format sieht über 200 verschiedene Rechnungsfelder vor. 100 Dies ermöglicht neben den Pflichtangaben der Rechnung auch die digitale Übermittlung von zusätzlichen Informationen an den Rechnungsempfänger. 101 Ebenso ist die Übermittlung von Anlagen der gängigen Dateiformate möglich. 102 Die Dateigröße darf bei manchen Übermittlungsformen eine bestimmte Größe nicht überschreiten, was bei Sammelrechnungen und optisch erzeug-

<sup>94 [</sup>IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Absatz 1.1.

**<sup>95</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 3.

**<sup>96</sup>** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.6.

**<sup>97</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Regole tecniche relative alla gestione delle fatture di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. 148/2018, Version 1.0 vom 15.02.2019.

**<sup>98</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevanti ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica, Circolare n.14/E 17. 06.2019, Kapitel 4; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012).

**<sup>99</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4.

<sup>100</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>101</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung - Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>102</sup>** Es handelt sich um ein angereichertes XML-Format: Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

ten Anlagen zu Problemen führt. 103 Durch die Möglichkeit der Übermittlung von Anhängen hat sich jedoch herausgestellt, dass viele Unternehmen nur die nötigsten Daten in der elektronischen Rechnung angeben und weitere Geschäftsinformationen im Anhang weitergeben. Es wird also oftmals ein doppelter Datenfluss aufrechterhalten. 104 Eine automatisierte Weiterverarbeitung der elektronischen Rechnung beim Rechnungsempfänger ist daher oft nur bedingt möglich. 105

Seit Beginn des Jahres 2020 müssen alle elektronischen B2B, B2G und B2C Rechnungen mit einer qualifizierten digitalen Signatur versehen werden. Dies steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu Artikel 229 der MwStSystRL, der keine Unterzeichnung verlangt. Im Jahr 2019 bestand lediglich eine Signatur-Pflicht im Format CA-dES-BES oder XAdES-BES für B2G Transaktionen. Für B2B und B2C Transaktionen war eine digitale Signatur optional. Eine Signierung ist nötig, damit die Rechnungen

vom SdI akzeptiert werden<sup>109</sup> und dient der eindeutigen Identifizierung des Rechnungsausstellers.<sup>110</sup>

Die italienische Finanzverwaltung stellt drei kostenlose Möglichkeiten zur Erzeugung von elektronischen Rechnungen gemäß den Sonderregelungen zur Verfügung: eine Website, eine Software zum Download und eine App für Smartphones und Tablets.<sup>111</sup> Diese Möglichkeiten werden vor allem Steuerpflichtigen empfohlen, die nur eine geringe Anzahl an Rechnungen zu erstellen haben.<sup>112</sup> Nutzt man z.B. das kostenlose Online-Verfahren auf der Website der italienischen Finanzverwaltung (Online-Portal "Rechnungen und Entgelte"), sind für den Zugang zum Portal die SPID ("Sistema Pubblico dell'Identià Digitale") oder die von der italienischen Finanzverwaltung ausgestellten Anmeldeinformationen Fisconline/ Entratel oder eine CNS ("Carta Nazionale die Servizi", Nationale Karte der Dienste) nötig. Diese können online auf der Website oder persönlich bei den Ämtern beantragt

**<sup>103</sup>** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.5, S. 14, 100-101; Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>104</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>105</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>106</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung - Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>107 &</sup>quot;Die Mitgliedstaaten verlangen nicht, dass die Rechnungen unterzeichnet sind".

<sup>108</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

<sup>109</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>110</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011).

**<sup>111</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 5 und 34.

**<sup>112</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 5.

werden.<sup>113</sup> Es handelt sich bei diesem Portal um einen gesicherten Web-Bereich, der den einzelnen Benutzern durch Anmeldeinformationen zugänglich ist. Durch die Anmeldung werden die Sicherheit und Unverletzlichkeit der in den Rechnungen enthaltenen Daten gewährleistet.<sup>114</sup> Mit den Anmeldeinformationen können auch andere von der italienischen Finanzverwaltung angebotene Online-Dienste genutzt werden (z.B. Ansicht der eigenen steuerlichen Erklärungen).<sup>115</sup> Neben diesen kostenlosen Angeboten der italienischen Finanzverwaltung kann aber auch auf kommerzielle Angebote zurückgegriffen werden. 116 Die Softwarehersteller haben sich vor der Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellungspflicht auf Standards zur Befüllung von optionalen Rechnungsfeldern geeinigt. Damit wird eine automatisierte Verarbeitung der elektronischen Rechnungen erleichtert.<sup>117</sup>

Im Folgenden wird beispielhaft kurz auf die Verwendung des von der italienischen Finanzverwaltung kostenlosen Online-Dienstes eingegangen. Vor der erstmaligen Erstellung einer elektronischen Rechnung über diesen Online-Web-Dienst, also bei dessen erstmaligen Nutzung, muss eine Überprüfung der Daten des Rechnungsausstellers erfolgen. Die Daten werden automatisch aus dem Steuerregister übertragen. Es können alle diese Daten – bis auf die Mehrwertsteuernummer – verändert bzw. aktualisiert werden.<sup>118</sup>

Bei der Erfassung der Kundendaten muss beachtet werden, dass das Feld "Kode des Empfängers" ausgefüllt wird. Dieser Kode stellt sicher, dass auch der Rechnungsempfänger vom SdI-System zweifelsfrei identifiziert werden kann. Ohne diesen Kode kann keine Übermittlung der elektronischen Rechnung stattfinden. Der "Kode des Empfängers" ist ein alphanumerischer siebenstelliger Kode, der dem Rechnungsaussteller vom Kunden mitgeteilt werden muss. Dieser Kode bildet die sogenannte telematische Adresse des Kunden, an die die elektronischen Rechnungen übermittelt werden. Alternativ kann der Kunde eine PEC-Adresse (zertifizierte elektronische Post Adresse) mitteilen. Sollte der Kunde keinen Empfängerkode, sondern seine PEC-Adresse mitgeteilt haben, ist das Feld "Kode des Empfängers" mit "0000000" (siebenmal

**<sup>113</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 5 und 20.

**<sup>114</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 20.

**<sup>115</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 20.

**<sup>116</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 5; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011).

<sup>117</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung - Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>118</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 6 und 25.

null) auszufüllen und im Feld "PEC des Empfängers" die entsprechende Adresse auszufüllen. Sollte der Kunde weder einen alphanumerischen Empfänger Kode noch eine PEC-Adresse mitgeteilt haben, weil dieser zum Beispiel ein Endverbraucher ist oder ein Unternehmer, der der vergünstigten Besteuerung bzw. der Pauschalregelung unterliegt, ist lediglich der "Kode des Empfängers" mit "0000000" auszufüllen.<sup>119</sup> In Fällen, in denen kein spezifischer Empfängerkode angegeben wird, kann eine elektronische Rechnung dem Empfänger nicht zugestellt werden. Sie wird jedoch in einem gesicherten Bereich der Website der italienischen Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt, da eine Identifizierung des Rechnungsempfängers mit Hilfe seiner Mehrwertsteuernummer bzw. der anzugebenden Steuernummer des privaten Endverbrauchers möglich ist. 120 Dem Kunden muss eine Kopie (in Papierform oder Versand per E-Mail) der Rechnung übergeben werden. Diese ist nicht die Originalrechnung. Die elektronische Rechnung ist weiterhin das Originaldokument und kann vom Rechnungsempfänger im gesicherten

Bereich der Website abgerufen und heruntergeladen werden.<sup>121</sup>

Bezüglich der Erfassung der Umsätze können im Formular für die elektronische Rechnungsstellung der Website die Daten der verkauften Ware beziehungsweise Dienstleistung erfasst werden (zum Beispiel Menge, Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Beschreibung). Eine Angabe, ob die Umsätze befreit sind, nicht besteuert werden oder dem Reverse Charge Verfahren unterliegen ist ebenso möglich. 122 So ist das Ausfüllen aller obligatorischen Angaben einer "ordentlichen" Rechnung möglich. Das Onlineverfahren erlaubt es aber auch, weitere Daten anzugeben. 123

Nach Eingabe aller Daten können diese nochmals kontrolliert und gegebenenfalls geändert werden. Die Rechnung ist sodann im obligatorischen XML-Format zu speichern und mit einer digitalen Signatur zu versehen (siehe Abbildung 2). Die XML-Datei kann auch in lesbarem PDF-Format angezeigt und abgespeichert werden. Allerdings ist nur und ausschließlich die XML-Datei

**<sup>119</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 6, 10 und 26; eine (freiwillige) elektronische Rechnung an einen im Ausland ansässigen Rechnungsempfänger wird mit "XXXXXXXX" (siebenmal X) gekennzeichnet: siehe [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.5, S. 34.

<sup>120 [</sup>IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Absatz 3.4 lit. c.

**<sup>121</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 7, 10, 17 und 32.

**<sup>122</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 7 und 27.

**<sup>123</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 8 und 28; die obligatorische Rechnungsangaben sind normiert in [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) in der aktuellen Version geändert durch Art. 1 Abs 325 Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2012 - Suppl. Ordinario n. 212), Art. 21, 21-bis.

über das SdI-System zu versenden.<sup>124</sup> Die Dateinamen müssen eine eindeutig zuordenbare Syntax haben. Diese besteht aus einem Ländercode und einer eindeutigen Kennung des Rechnungsversenders. Fehlt

einer dieser Bestandteile oder stimmt ein Dateiname mit einem früheren überein, verweigert das Sdl-System automatisch die Übermittlung der elektronischen Rechnung.<sup>125</sup>

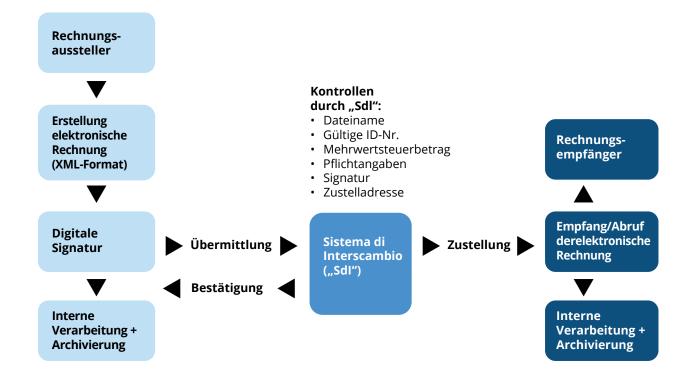


Abbildung 2: Erstellung, Übermittlung und Empfang elektronischer Rechnungen

**<sup>124</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 8 und 28.

**<sup>125</sup>** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.5, S. 11-13

#### 3. Übermittlung elektronischer Rechnungen über SdI

Elektronische Rechnungen müssen über das offizielle Austauschsystem SdI an den Empfänger übermittelt werden. Andernfalls gilt eine elektronische Rechnung als nicht ausgestellt. 126 Neben einem einheitlichen Rechnungsformat wird also auch eine einheitliche Plattform mit Clearance-Funktion verwendet. 127

Das Sdl-System nimmt verschiedene Überprüfungen vor. Dazu gehören z.B. eine Rechnungsprüfung hinsichtlich des Vorhandenseins der obligatorischen Rechnungsdaten<sup>128</sup> und der telematischen Empfänger-Adresse ("Kode des Empfängers" bzw. PEC-Adresse). Ebenso wird überprüft, ob die Mehrwertsteuernummern (bzw. Steuernummern) des Rechnungsausstellers und -empfängers existieren und ob auf Basis der angegebenen Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes der richtige Mehrwertsteuerbetrag angegeben wurde. Das Vorhandensein von Duplikaten wird überprüft.<sup>129</sup> Bevor die elektronischen Rechnun-

gen an den Empfänger übermittelt werden, findet weiterhin eine systemseitige Prüfung statt, ob die Dokumente das erforderliche Format aufweisen und ob die elektronische Signatur gültig ist (siehe Abbildung 2). Sollte es an einer dieser Voraussetzungen fehlen, findet keine Übertragung statt. Die Rechnung gilt als nicht ausgestellt. Nur wenn diese Prüfungen positiv ausfallen, wird eine elektronische Rechnung über das Austauschsystem an den Rechnungsempfänger übermittelt. Der Rechnungsaussteller erhält eine Empfangsbestätigung, welche den Zeitpunkt der Übermittlung enthält (siehe Abbildung 2). 131

Fällt die Überprüfung negativ aus, erhält der Rechnungsaussteller über den gleichen Kanal einen Ablehnungsbeleg mit Angabe des Fehlerkodes und eine Beschreibung des Grundes. Zusätzlich erhält der Rechnungsaussteller den Ablehnungsbeleg im gesicherten Bereich des Portals "Rechnungen und Entgelte", das von der italienischen Finanzverwaltung vorgehalten wird. Die Rechnungen müssen korrigiert werden und möglichst mit gleichem Datum und

**<sup>126</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 8.

<sup>127</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (18).

**<sup>128</sup>** Zu den obligatorischen Rechnungsdaten nach italienischem Recht [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) in der aktuellen Version geändert durch Art. 1 Abs 325 Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (GU Serie Generale n.302 del 29-12-2012 - Suppl. Ordinario n. 212), Art. 21, 21-bis.

**<sup>129</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 2-3, 10-11 und 26.

**<sup>130</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Abs. 2.4; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011).

**<sup>131</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 3.

**<sup>132</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 11 mit Verweis auf das [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018.

derselben Nummer, auf jeden Fall mit eindeutigem Bezug zur abgelehnten ersten Rechnung, innerhalb der nächsten fünf Kalendertage ab Ablehnung noch einmal übermittelt werden.<sup>133</sup>

Im Jahr 2019 (stand 23. Dezember) wurden von 2,02 Milliarden versandten E-Rechnungen lediglich 2,42 Prozent vom Sdl-System aufgrund von Fehlern abgelehnt.<sup>134</sup> Zu Beginn der verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung kam es allerdings zur Ausstellung von elektronischen Rechnungen für Umsätze aus dem Jahr 2018, die bereits in 2018 über eine Papierrechnung abgerechnet wurden. Diese Doppelung erkannte das Sdl-System nicht, weshalb Gutschriften erstellt werden mussten, um die Fehler zu beheben.<sup>135</sup>

Elektronische Rechnungen gelten als rechtzeitig ausgestellt, wenn sie innerhalb von zwölf Tagen nach der Umsatzerbringung ausgestellt und über das SdI-System übermittelt werden. Die Vorschriften für die Ausstellung einer "aufgeschobenen" Rech-

nung ("fattura differita") innerhalb des 15.
Tages des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Transaktion durchgeführt wurde, bleiben aber bestehen. Eine solche "aufgeschobene" Rechnung kann erstellt werden, wenn der Umsatz durch Lieferschein oder durch andere Dokumente belegt werden kann. Auf diese Dokumente muss in der Rechnung hingewiesen werden. Dadurch wird dem Rechnungsaussteller mehr Zeit gegeben, die elektronische Rechnung vorzubereiten, zu prüfen und zu übermitteln. 138

Das Sdl-System kann elektronische Rechnungen innerhalb von 27 Stunden vom Sender an den Empfänger übermitteln.<sup>139</sup> Das System kommt also offensichtlich mit der "Datenflut" zurecht und Befürchtungen, dass Rechnungen gar nicht oder an den falschen Adressaten zugestellt werden, bewahrheiteten sich in den ersten Monaten der Anwendung nicht.<sup>140</sup>

Es stehen verschiedene Möglichkeiten zur Übermittlung von elektronischen Rechnun-

**<sup>133</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, Circolare n.13/E 02.07.2018, Abs. 1.6.

**<sup>134</sup>** [IT] Ministero dell'Economia e delle Finanze, Un anno di e-fattura: superata la soglia dei 2 miliardi invii, 24.12.2019 (verfügbar unter www.mef.gov.it/inevidenza/Un-anno-di-e-fattura-superata-la-soglia-dei-2-miliardi-di-invii/).

<sup>135</sup> Kurzmitteilung, MwStR 2019, S. 888.

**<sup>136</sup>** [IT] Legge 28 giugno 2019, n. 58 (GU Serie Generale n.151 del 29-06-2019 - Suppl. Ordinario n. 26), Allegato parte 1, Art. 12 ter.

**<sup>137</sup>** [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) abgeändert durch Art. 12 Decreto-Legge 23 ottobre 2018, n. 119 (GU Serie Generale n.247 del 23-10-2018), Art. 23.

**<sup>138</sup>** [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) in der aktuellen Version, Art. 21 Abs. 4 lit. a; Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 3.

<sup>139</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung - Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (18).

<sup>140</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

gen zur Verfügung. Diese kann über die von der italienischen Finanzverwaltung zur Verfügung gestellte Website oder eine App erfolgen. Ebenso kann ein Online-Dienst genutzt werden, der das Hochladen sowie die Übertragung von bereits erstellten elektronischen Rechnungen ermöglicht. Auch kann die zertifizierte elektronische Post, also die PEC-Adresse, verwendet werden. Schließlich steht eine Übertragung über einen aktivierten telematischen Kanal (FTP/SFTP oder Web Service) zur Verfügung.<sup>141</sup>

Bei dem Weg über eine zertifizierte E-Mail erfolgt die Übermittlung der XML-Rechnungsdatei als Anhang einer PEC-Nachricht an die Adresse sdi01@pec.fatturapa.it oder an eine vom System zugeteilte weitere Adresse zum PEC Postfach des SDI.<sup>142</sup> Es sind sowohl Übersendungen von Einzelrechnungen als auch komprimierte ZIP-Dateien bestehend aus mehreren Rechnungen möglich. Der Absender der E-Mail erhält mehrere Bestätigungen, wie beispielsweise die über die Annahme der E-Mail beim Betreiber und die über eine erfolgreiche Zurver-

fügungstellung an den Empfänger. Treten Fehler bei der Übermittlung auf, wird dies dem Absender ebenfalls mitgeteilt. Diese Möglichkeit erfordert die vorherige Registrierung bei einem zertifizierten Anbieter<sup>143</sup> und wird für Anwender empfohlen, die nur eine geringe Anzahl von elektronischen Rechnungen pro Tag übermitteln müssen.<sup>144</sup>

Bei der Übermittlung von elektronischen Rechnungen über einen Web-Service wird das Dokument als Anhang einer SOAP-Nachricht (Simple Object Access Protocol) verschickt. Der Web-Service kann sowohl von einem PC aus als auch von einer App aus genutzt werden. Zertifikate stellen die Authentifizierung und Autorisierung des Senders sicher. Auch hier wird eine Empfangsbestätigung in Form einer SOAP-Nachricht durch den eingesetzten Dienst an den Absender übermittelt. Diese Nachricht bestätigt den Empfang der Rechnung, aber nicht deren Richtigkeit oder Ausstellung. 145 Bei diesem Verfahren ist eine mehrstufige Anmeldung des Nutzers bei der italienischen Steuerverwaltung nötig. Diese muss

**<sup>141</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9; siehe auch Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011); Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>142</sup>** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.6, S. 15.

**<sup>143</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012).

**<sup>144</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9.

**<sup>145</sup>** [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.5, S. 17; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3011-3012).

die Nutzung genehmigen.<sup>146</sup> Auch diese Art der Übermittlung wird für Nutzer empfohlen, die nur eine geringe Anzahl an elektronischen Rechnungen übersenden müssen.<sup>147</sup>

Wird die Übersendung von elektronischen Rechnungen über ein Datenübertragungsprotokoll (FTP/SFTP-Protokoll oder auch über HTTPS-Protokolle<sup>148</sup>) angestoßen, so handelt es sich um ein Protokoll auf Anwendungsebene, welches die Übertragung von Daten zwischen einem Client und einem Server in einem IP-Netz ermöglicht. Dieses Verfahren bietet eine Verschlüsselung der zu übertragenden Datei. Der Sender erhält auch hier eine Empfangsbestätigung. 149 Die Nutzer müssen einen mehrstufigen Anmeldungsprozess bei der italienischen Steuerverwaltung durchlaufen. Es muss eine Genehmigung ausgestellt werden.<sup>150</sup> Diese Art der Übertragung wird für hoch digitalisierte Steuerpflichtige empfohlen, die zudem eine hohe Anzahl von elektronischen Rechnungen übermitteln müssen.<sup>151</sup>

Nach einer vorgelagerten, eingeschränkten Kontrolle übermittelt das SdI-System die elektronischen Rechnungen an die Empfänger, die durch den "Kode des Empfängers" oder die PEC-Adresse eindeutig bestimmt werden können. Der Rechnungsaussteller bekommt einen Zustellungsbeleg übersandt, auf dem neben anderen Informationen auch beispielsweise das Datum und die genaue Uhrzeit der Zustellung vermerkt sind (siehe Abbildung 2).152 Außerdem wird dem Rechnungsaussteller und dem Rechnungsempfänger jeweils ein Duplikat der elektronischen Rechnung in ihrem persönlichen Bereich des Portals "Rechnungen und Entgelte" zur Verfügung gestellt. Diese Duplikate haben den gleichen Wert wie das Originaldokument.<sup>153</sup>

Genauso wird ein Duplikat der elektronischen Rechnung im Portal "Rechnungen und Entgelte" zur Verfügung gestellt, wenn eine Übermittlung über die angegebene PEC-Adresse oder den telematischen Kanal

**<sup>146</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012); Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>147</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9.

**<sup>148</sup>** Hierbei wird die elektronische Rechnung im Internet auf einem verschlüsselten Kanal mit Hilfe solcher Protokolle übermittelt: Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012); zu HTTPS-Protokollen siehe z.B. [EN] Agenzia delle Entrate, Fatturazione elettronica e dati fatture transfrontaliere, Provvedimento del 30 aprile 2018 Appendix A – Technical Specifications vers 1.5.

**<sup>149</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012).

**<sup>150</sup>** Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012); Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19); Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9 mit Verweis auf das [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018.

**<sup>151</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9.

**<sup>152</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 12.

**<sup>153</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 12.

des Kunden nicht möglich ist.<sup>154</sup> Dabei gilt eine elektronische Rechnung als ausgestellt, aber noch nicht endgültig erhalten. Der Rechnungsaussteller erhält eine Mitteilung, dass er den Rechnungsempfänger auf anderem Wege (z.B. per Telefon oder E-Mail) davon in Kenntnis zu setzen hat, dass die elektronische Rechnung in seinem geschützten Bereich des Portals "Rechnungen und Entgelte" abgespeichert ist. Erst wenn der Kunde die elektronische Rechnung über das Portal abgerufen hat, gilt sie als zugestellt. Der Kunde ist erst dann zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>155</sup>

Falls der Rechnungsempfänger keinen "Kode des Empfängers" und keine PEC-Adresse angegeben hat (dies gilt auch für Endverbraucher oder Unternehmen, die nicht zur elektronischen Rechnungsstellung verpflichtet sind), wird die Rechnung im gesicherten Bereich des Portals "Rechnungen

und Entgelte" zur Verfügung gestellt.<sup>156</sup> Für Konsumenten ist diese Plattform seit dem 1. März 2020 zugänglich.<sup>157</sup> Voraussetzung für die Nutzung ist eine Einwilligung bzw. ein Beitritt. Erfolgt dies nicht, oder werden Rechnungen nicht bezogen, werden sie nach 60 Tagen wieder gelöscht.<sup>158</sup>

Die Übermittlung kann durch den Lieferanten selbst oder durch einen beauftragen Vermittler vorgenommen werden,<sup>159</sup> da diese für bestimmte Funktionen im Web-Portal "Entgelte und Rechnungen" freigeschaltet werden können.<sup>160</sup> Der Großteil der italienischen Unternehmen nutzt telematische Kanäle oder den Webdienst über akkreditierte Dienstleister und deren implementierte Schnittstellen.<sup>161</sup> Meist sind nur Großunternehmen mit eigener IT-Abteilung direkt beim Sdl-System akkreditiert und nutzen den direkten Kommunikationskanal mit der behördlichen Plattform.<sup>162</sup>

**<sup>154</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 13.

**<sup>155</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 13.

**<sup>156</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 15 und 19.

**<sup>157</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, come modificato dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 524526 del 21 dicembre 2018,n. 107524 del 29 aprile 2019,n. 164664 del 30 maggio 2019,n. 738239 del 30 ottobre 2019 e n. 1427541 del 17 dicembre 2019, Provvedimento del 28 febbraio 2020 (Prot. N 99922/2020), S.1.

**<sup>158</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, come modificato dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, del 29 aprile 2019 e del 30 maggio 2019, Provvedimento del 30 ottobre 2019 (Prot. N. 738239), S. 2.

**<sup>159</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 9.

**<sup>160</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 20.

<sup>161</sup> Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>162</sup>** Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19). Dies betrifft vor allem den Übertragungsweg "SDIFTP", der von der italienischen Finanzverwaltung nur bei größeren Rechnungsvolumen empfohlen wird ([EN/IT] Agenzia delle Entrate, Inviare la fattura PA (verfügbar unter www.fatturapa.gov.it/export/fatturazione/it/c-13.htm#SDIFTP).

#### 4. Empfang elektronischer Rechnungen

Für den Empfang von elektronischen Rechnungen kommen die gleichen Verfahren zum Einsatz. 163 Mit anderen Worten, die elektronischen Rechnungen werden über einen telematischen Kanal übermittelt oder dem PEC-Postfach des Kunden zugestellt, wenn eine PEC-Adresse angegeben wurde. 164 Um elektronische Rechnungen empfangen zu können, muss eine vorherige Registrierung beim SdI-System erfolgen.<sup>165</sup> Auch für den Rechnungsempfang ist es möglich, Vermittler zwischenzuschalten. 166 Das SdI-System versendet aber nicht nur die Rechnungen, sondern stellt diese im Portal "Rechnungen und Entgelte" der Finanzverwaltung auch zur Verfügung. 167

Entscheidend für den Empfang von elektronischen Rechnungen ist es, dem Lieferanten nicht nur die eigene Mehrwertsteuernummer und die Adressdaten, sondern auch die korrekte telematische Adresse (PEC oder siebenstelliger "Kode des Empfängers") mitzuteilen. Ohne die telematische Adresse

kann eine elektronische Rechnung nicht innerhalb des SdI zugestellt werden. 168 Um die telematische Adresse immer korrekt abzubilden, wird die Möglichkeit eröffnet, dass diese im Voraus beim SdI-System hinterlegt und mit der Mehrwertsteuernummer verbunden wird. Damit ist es möglich, dass unabhängig von der angegebenen telematischen Adresse in einer elektronischen Rechnung auf Basis der Mehrwertsteuernummer des Empfängers alle Dokumente immer an die im SdI-System hinterlegte Adresse übermittelt werden. 169 Dadurch werden alle elektronischen Rechnungen richtig empfangen, sofern der Übertragungskanal funktioniert. Ebenso ist es möglich, sich einen zweidimensionalen Code (QR-Code) erzeugen zu lassen, der alle wichtigen Daten erfasst (Mehrwertsteuernummer, persönliche Daten, telematische Adresse) und diesen Kode an den Lieferanten zu übermitteln bzw. diesem den QR-Code zu zeigen. Für den Rechnungsaussteller hat die Verwendung des QR-Codes den Vorteil, dass durch dessen Einlesen die Kundendaten automatisch ausgefüllt werden und gegebenenfalls die Kundenstammdaten aktualisiert werden

**<sup>163</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Kapitel 3; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012).

**<sup>164</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 15.

**<sup>165</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Kapitel 3; Robert Hammerl und Brigitte Körner, Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung in Italien ab 2019, NWB 2018, S. 3009 (3012).

**<sup>166</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 15.

<sup>167</sup> Siehe oben, Fußnote 153.

**<sup>168</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 16.

**<sup>169</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 16 und 23.

können.<sup>170</sup> Beide Leistungen erfordern eine Registrierung im Portal "Rechnungen und Entgelte".<sup>171</sup>

Ein Rechnungsempfänger kann eine empfangene elektronische Rechnung nicht abweisen oder annullieren. Eine Korrektur von Rechnungen kann nur durch den Rechnungssausteller in Form einer Gutschrift erfolgen. Nur bei elektronischen Rechnungen an öffentliche Körperschaften kann der Rechnungsempfänger die elektronische Rechnung annullieren.<sup>172</sup>

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entsteht zum Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (bei korrekter Zustellung). Kann eine elektronische Rechnung nicht zugestellt werden, entsteht das Recht zum Vorsteuerabzug erst, wenn die elektronische Rechnung im Portal "Rechnungen und Entgelte" eingesehen wird.<sup>173</sup> Bis zum Fünfzehnten des Folgemonats eingegangene Rechnungen berechtigen unterjährig noch im Leistungsmonat zum Vorsteuerabzug. Wird also eine Rechnung mit Leistungsdatum Januar bis zum 15. Februar

empfangen, darf die Vorsteuer noch im Januar abgezogen werden. Dies gilt nicht zwischen den Jahren. Bei Leistungsdatum im Dezember muss im Dezember auch die Rechnung vorliegen, dass Vorsteuer noch im aktuellen Jahr abgezogen werden darf.<sup>174</sup>

#### 5. Archivierung elektronischer Rechnungen

Sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Rechnungsempfänger ist verpflichtet, die elektronische Rechnung elektronisch aufzubewahren (siehe Abbildung 2).<sup>175</sup> Einer einfachen Speicherung genügt es dazu nicht. Es muss ein durch das Gesetz (CAD – Codice dell'Amministrazione Digitale, "Kode der digitalen Verwaltung"<sup>176</sup>) reguliertes Verfahren eingehalten werden. Dadurch können die Originaldokumente innerhalb der Aufbewahrungsfrist jederzeit wieder hervorgeholt werden, ohne dass sie an Qualität verlieren oder die Dateien selbst verloren gehen.<sup>177</sup>

**<sup>170</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 16 und 26-27.

**<sup>171</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 16.

**<sup>172</sup>** Martin Oberhammer, Operative Hinweise für die elektronischen Rechnungen, Aichner Newsletter 06/2019, (verfügbar unter www.aichner.biz/de/news-detail/operative-hinweise-fuer-die-elektronischen-rechnungen\_614), S. 3.

**<sup>173</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 15; [EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (61): Das Rechnungsdatum zählt nicht.

**<sup>174</sup>** [IT] Andrea Werner Beilin und Giuseppe Cammareri, Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia, Novità fiscali 6/2019, S. 301(306).

**<sup>175</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 19 mit Verweis auf [IT] Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1) in der aktuellen Version, Art. 39.

<sup>176 [</sup>IT] Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (GU Serie Generale n.112 del 16-05-2005 - Suppl. Ordinario n. 93).

**<sup>177</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 19.

Elektronische Rechnungen müssen digital beziehungsweise originär elektronisch archiviert werden. 178 Eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren muss beachtet werden. Die archivierten Rechnungen müssen gruppiert und anschließend mit einer qualifizierten digitalen Signatur und einem Zeitstempel versehen werden. 179 Die Finanzbehörde selbst archiviert die steuerlich relevanten Daten für acht Jahre. 180 Sie bietet aber auch einen kostenlosen Archivierungsservice für die Unternehmen an. 181 Alternativ können private Unternehmen für die Archivierung beauftragt werden. 182

# IV. Übertragbarkeit auf Deutschland

# 1. Chancen und Risiken der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung

Die Nutzung einer elektronischen Rechnung anstelle einer Papierrechnung oder einer Rechnung in PDF-Format bietet Vorteile bzw. Chancen sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die beteiligten Parteien im Wirtschaftsverkehr. Beide Seiten sehen sich aber auch gewissen Risiken gegenüber.

Die Finanzbehörden können durch die obligatorische elektronische Rechnungsstellung und die Übermittlung der Rechnungen durch ein dem SdI ähnlichen System eine lückenlose Erfassung der wirtschaftlichen Transaktionen im Land vornehmen. Diese ermöglicht es, über Kontrollen die Steuererklärungen der Steuerpflichtigen zu verproben. Dadurch kann nicht nur die Mehrwertsteuerlücke gesenkt, sondern auch Nutzen für andere Steuerarten (z.B. Einkommensteuer) generiert werden.

**<sup>178</sup>** Kurzmitteilung, MwStR 2018, S. 633 (633-634); Die elektronische Speicherung muss nach den Regelungen im Decreto del Presidente del Consiglio die Ministri 3 dicembre 2013 erfolgen, also zum Beispiel als PDF, JPG oder TXT: [IT] Decreto del Presidente del Consiglio die Ministri 3 dicembre 2013 (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014 - Suppl. Ordinario n. 20), Allegato 2.

**<sup>179</sup>** [IT] Decreto del Presidente del Consiglio die Ministri 3 dicembre 2013 (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014 - Suppl. Ordinario n. 20), Art. 9.

**<sup>180</sup>** [IT] Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015) in der Form des , Art. 14 Abs. 1 Decreto-Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (GU Serie Generale n.252 del 26-10-2019), Art 5-bis.

**<sup>181</sup>** [IT] Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 30.04.2018, Abs. 7.3, Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19).

**<sup>182</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 19.

Ein erhöhter Bedarf an IT-Ressourcen und Know-How ist auf Ebene der Finanzverwaltung nötig. Diese Investitionen dürften entscheidend sein, um ein funktionierendes Clearance-System mit obligatorischer elektronischer Rechnungsstellung vorzubereiten, einzuführen und aufrechtzuerhalten. Wichtig ist dabei, dass genug Ressourcen vorhanden sind, um die Datenmengen richtig erfassen und verarbeiten zu können. In Italien scheint dies aber gelungen zu sein.183 Kurzfristig dürften auch bei den Unternehmen mehr Ressourcen nötig sein, die die Umstellung einer oftmals noch analogen Rechnungsstellung zu einer elektronischen ermöglichen. Dazu zählt vor allem ein höherer Bedarf an IT-Ressourcen. Auch potenzielle Cashflow-Nachteile könnten auftreten.184

Gleichzeitig sind aber auch erhebliche Vorteile für Rechnungsaussteller und sogar in noch größerem Umfang für Rechnungsempfänger zu erwarten. Für die Steuerpflichtigen, die elektronische Rechnungen versenden, ergibt sich die Möglichkeit, die

(Debitoren-)Buchhaltung zu digitalisieren und damit Medienbrüche<sup>185</sup> in der Verarbeitung von Kundenaufträgen zu minimieren. Indem der Prozess der Rechnungserstellung rein digital abläuft, können Übertragungsfehler zwischen Papier und digitalem Medium vermieden werden. 186 Zusätzlich kann durch Reduzierung von Ausdrucken der Papierverbrauch minimiert werden.<sup>187</sup> Gerade für größere Unternehmen besteht auch die Chance, ein automatisiertes Verfahren für den massenhaften Rechnungsausgang mithilfe von Übertragungsprotokollen, wie z.B. das SDIFTP in Italien, einzurichten. Während früher mit einzelnen wichtigeren Kunden EDI Kanäle eingerichtet werden mussten, um solch einen Rechnungsausgang zu ermöglichen,188 können die Rechnungen jetzt über einen einzigen, zentralen Kanal an alle Kunden versandt werden.

Noch besser können Rechnungsempfänger ihre Unternehmensabläufe digitalisieren, automatisieren und dabei ihre (Kreditoren) Buchhaltung effizienter gestalten.<sup>189</sup> Anstatt verschiedenster Rechnungsformate, von

**<sup>183</sup>** [EN] Joe Stanley-Smith und Alexander Hartley, Despite 'panic', Italian e-invoicing seems to have landed smoothly, International Tax Review 28.01.2019, S. 6.

<sup>184 [</sup>EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (59).

**<sup>185</sup>** Bezüglich Medienbrüchen und deren Vermeidung durch elektronische Rechnungen siehe auch: Julia Ruß, Roland Ismer und Juliane Margolf, Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, DStR 2019, S. 409 (414 f.) m.w.N.

**<sup>186</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4.

**<sup>187</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4; siehe auch: Christian Seidl, Die E-Rechnung – Zentrales Element bei der E-Government Strategie, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28.

**<sup>188</sup>** Stefan Groß, Umsatzsteuerrechtliche Anforderungen an den digitalen sowie digitalisierten Rechnungseingang in 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018 – Festschrift, UmsatzsteuerForum e.V. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), OttoSchmidt Verlag 2018, S. 865 (867).

**<sup>189</sup>** Richard Putz, 90 Tage E-Rechnung – Ein Situationsbericht aus Italien, innovative Verwaltung 2019, S. 18 (19); Christian Seidl, Die E-Rechnung – Zentrales Element bei der E-Government Strategie, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28.

Brief und Papier über E-Mail und PDF bis hin zu verschiedenen digitalen Formaten wie XML oder EDI, gibt es nach der Umstellung auf eine verpflichtende elektronische Rechnung nur noch ein einziges Eingangsformat und nur eine (oder sehr wenige) Schnittstellen für den Empfang. Dies dürfte eine signifikante Zeitersparnis und Kostensenkung in der Bearbeitung mit sich bringen. Weiterhin wird durch die Verwendung eines einzigen "Kode des Empfängers" für alle Zweigniederlassungen unternehmensweit ein zentraler Rechnungseingang möglich, der die knappen Ressourcen der Unternehmen effizienter arbeiten lässt, da keine Rechnungen mehr an falsche Adressen oder Parteien geschickt werden. 190 Weil die Archivierung der elektronischen Rechnungen ebenso digital erfolgen muss, fallen auch die fehlerbehafteten Arbeitsabläufe einer physischen Ablage weg. 191 Besteht das Angebot eines kostenlosen Dokumentenaufbewahrungsdienstes nach dem Beispiel der italienischen Finanzverwaltung, können nicht nur die bisherigen Kosten der physischen Aufbewahrung eliminiert werden, es

entstehen den Unternehmen auch keine Kosten oder Risiken bei der digitalen Aufbewahrung.<sup>192</sup>

Die Unternehmen können vor allem dann Vorteile aus der verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung ziehen, wenn sie diese zum Anlass nehmen, den internen Prozess "Steuern" zu überdenken und, wenn möglich bzw. nötig, zu verbessern.<sup>193</sup> Dies bedeutet also, dass eine weitgehend automatische Compliance mit den Regelungen der elektronischen Rechnungsstellung, die Befolgungs-, Personal- und internen Prüfkosten langfristig senken kann.<sup>194</sup>

Ein System, das wie das italienische SdI den Ausstellungs- und Zustellungszeitpunkt der Rechnung dokumentiert, erhöht zudem die Effizienz der Handelsbeziehungen zwischen Kunden und Lieferanten. Vor allem steht durch die Verknüpfung des Vorsteuerabzugs mit dem vom System dokumentierten Zeitpunkt des Rechnungsempfangs die Entstehung des Rechts zum Vorsteuerabzug fest. Daneben kann jeder Beteiligte, also

**<sup>190</sup>** Siehe z.B. Christian Ramthun, Italien bekämpft jetzt Steuerbetrug effizienter als Deutschland, WirtschaftsWoche online 13.06.2019, der als Beispiel die Firma Würth anspricht.

**<sup>191</sup>** Auch: Druck- und Schickkosten können reduziert werden Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4; siehe für weitere Vorteile bezüglich der digitalen Archivierung: Christian Seidl, Die E-Rechnung – Zentrales Element bei der E-Government Strategie, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28.

**<sup>192</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4.

<sup>193 [</sup>EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (59).

**<sup>194</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4; [EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (59); Die finanzielle Ersparnis beläuft sich nach Schätzung der Technischen Universität Mailand pro Rechnung auf geschätzte 5,50 bis 8,20 Euro: Christian Ramthun, Italien bekämpft jetzt Steuerbetrug effizienter als Deutschland, Wirtschafts Woche online 13.06.2019.

**<sup>195</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4.

Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger, egal ob Unternehmer oder Privatperson, durch das Online-Portal "Rechnungen und Entgelte" die eigenen ausgestellten und bzw. oder erhaltenen Rechnungen einsehen und als Kopie downloaden.<sup>196</sup>

-prüfung zu digitalisieren, aber auch um die Mehrwertsteuerlücke in Deutschland zu senken, werden im Folgenden Überlegungen angestellt, wie und ob das italienische System eines Clearance-Verfahrens für alle B2G, B2B und B2C Umsätze auf Deutschland übertragen werden könnte.

#### 2. Elektronische Rechnungsstellungspflicht in Deutschland?

Deutschland hat bisher keine umfassende obligatorische elektronische Rechnungsstellung eingeführt. Lediglich im Bereich B2G wurde die Richtlinie 2014/55/EU über elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen<sup>197</sup> umgesetzt. Die europäische Norm ("CEN-Datenmodell" EN 16931) ist in Deutschland durch die verwendete XRechnung erfüllt.<sup>198</sup> Im Rahmen der Umsetzung dieser Richtlinie wurde auf Bundesebene zusätzlich eine Verpflichtung zur elektronischen Rechnung bei B2G Umsätzen ab dem 27. November 2020 eingeführt,<sup>199</sup> auf Länderebene ist dies jedoch nicht einheitlich geregelt.<sup>200</sup> Um die Steuerdeklaration und

#### Vorteile für die Finanzverwaltung bei bundeseinheitlicher Umsetzung

Um die Mehrwertsteuerlücke zu senken. könnten bei Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung ähnlich dem italienischen Vorbild verstärkt Verprobungen zwischen deklarierten Ausgangsmehrwertsteuersummen und Vorsteuerbeträgen durchgeführt werden. Des Weiteren wären weitere Abgleiche zwischen den Rechnungen und den eingereichten Voranmeldungen bzw. Steuererklärungen möglich. Die französische Regierung spielt sogar mit dem Gedanken, dass eine (zumindest teilweise) vorausgefüllte Umsatzsteuererklärung möglich sein könnte.201 Dazu ist es auf jeden Fall erforderlich, dass eine elektronische Rechnungsstellung Pflicht ist und

**<sup>196</sup>** Agenzia delle Entrate, Die elektronische Rechnung und die kostenlosen Dienste der Agentur der Einnahmen, L'Agenzia Informa 04.10.2018, S. 4.

**<sup>197</sup>** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

**<sup>198</sup>** IT Planungsrat, Standard X-Rechnung, Koordinierungsstelle für IT-Standards (Hrsg.) 19.12.2019, S. 7; für nähere Informationen und eine Übersicht über die in Deutschland umgesetzten Tools siehe auch: www.verband-e-rechnung.org/xrechnung/.

**<sup>199</sup>** § 3 I i.V.m. §11 III Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen des Bundes (E-Rech-VO).

**<sup>200</sup>** Koordinierungsstelle für IT-Standards, Aktueller Umsetzungsstand der Einführung der elektronischen Rechnung im öffentlichen Sektor – Informationssammlung, 20.12.2019.

**<sup>201</sup>** [FR] République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020, 27.09.2019 (verfügbar unter http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b2272\_projet-loi.pdf), S. 219; eine ähnliche Vision hat auch das italienische Finanzministerium in Brüssel vorgetragen: [EN] Ministerio dell'Economia e delle Finanze, VAT in the Digital Age – E-Invoicing in Italy, Brüssel 06.12.2019 (verfügbar online unter ec.europa.eu/taxation\_customs/sites/taxation/files/08-vat-conference-dec-2019.pdf), S. 10.

die Steuerverwaltung über ein Clearance-Verfahren Zugriff auf sämtliche übersandte Rechnungen hat. In Italien wird dies durch das zentrale SdISystem ermöglicht. Auch für Deutschland erscheint eine im besten Fall zentral verwaltete, auf jeden Fall aber bundeseinheitliche Lösung empfehlenswert, um allen Anwendern eine uniforme Verfahrensweise bieten zu können. Dies dürfte bei der vorhandenen föderalen Struktur jedoch mit gewissen Herausforderungen behaftet sein.202 Das deutet sich bereits an der Umsetzung der elektronischen Rechnungsstellung bei B2G-Transaktionen an. Nicht nur gibt es keine allgemeine Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung auf Länderebene, es kommen auch unterschiedliche Übermittlungswege für elektronische Rechnungen auf Bundes- und Länderebene zum Einsatz. Auch wenn der Bund und die einzelnen Länder sich oftmals für dieselben Übermittlungskanäle entschieden haben,<sup>203</sup> besteht noch keine Pflicht, und aufgrund der unterschiedlichen Empfangskanäle auch noch keine Möglichkeit, zu einer gleichartigen Übermittlung. Allerdings soll in Zukunft ein interoperabler Portalverbund für Bund, Länder und Kommunen

eingerichtet werden.<sup>204</sup> Eine uneinheitliche Umsetzung bei Ausweitung der elektronischen Rechnungslegungspflicht ist dennoch zu befürchten. Sollten außerdem die Daten der elektronischen Rechnungen für Überprüfungszwecke genutzt werden, muss eine Stelle zur Überprüfung der Daten in Form einer Clearance-Möglichkeit bestehen. Eine solche ist im Bereich der B2G Umsätze nicht vorhanden, was aber unter anderem auch der Charakteristik dieser Umsatzart geschuldet sein dürfte.

Neben einem einheitlichen System zur Übermittlung muss ebenso ein einheitliches Rechnungsformat vorgegeben werden. Bei unterschiedlichen Standards je Bundesland, wäre im Massenverfahren der Mehrwertsteuer keine obligatorische elektronische Rechnungsstellung möglich, da zu viele Fehler bei der Umsetzung entstünden. Ein einheitliches Rechnungsformat muss mindestens den Anforderungen der Richtlinie 2014/55/EU über elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen<sup>205</sup> gerecht werden. Diese Anforderungen erfüllt die XRechnung. Da diese aufgrund der Umsetzung der Richtlinie aktuell als ein-

**202** So auch: Christian Ramthun, Italien bekämpft jetzt Steuerbetrug effizienter als Deutschland, WirtschaftsWoche online 13.06.2019.

**203** Positiv ggü. einer einheitlich sehr verbreiteten Nutzungsmöglichkeit von PEPPOL-Netzwerken: Lars Rölker-Denker, Viele Gemeinsamkeiten – Umsetzung der E-Rechnung bei Bund und Ländern in Deutschland, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28; Übersichten welche Übermittlungskanale von Bund und Ländern angeboten werden finden sich in: Koordinierungsstelle für IT-Standards, Aktueller Umsetzungsstand der Einführung der elektronischen Rechnung im öffentlichen Sektor – Informationssammlung, 20.12.2019 und Stefan Groß, Bernhard Lindgens, Patrick Burghardt und Jakob Hamburg, Die elektronische Rechnung in der öffentlichen Verwaltung – Ein Leitfaden für die praktische Umsetzung, Version 1.4 vom 8. Januar 2020, S. 44 ff

**204** Alexander Klenk, Digitalisierung in der öffentlichen Verwaltung am Beispiel der E-Rechnung, NWB 25/2019, S. 1831 (1836).

**205** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

ziger verpflichtender gesetzlicher Standard zusätzlich schon deutschlandweit verbreitet ist, ist es naheliegend, sie als Basis für eine allgemeine obligatorische elektronische Rechnungsstellung zu verwenden.<sup>206</sup> Damit wird die Einigungsfindung über einen zugrundeliegenden Rechnungsstandard zumindest für ein auf Deutschland beschränktes Clearance-Verfahren erheblich erleichtert. Es steht zu erwarten, dass dies eine mögliche Umsetzung wesentlich beschleunigen kann.

Entscheidend wird die genaue Ausgestaltung einer potenziellen Lösung für B2B und/ oder B2C Umsätze sein. Es könnte daher nötig sein, zusätzliche Rechnungsfelder in den Standard der XRechnung mit aufzunehmen. Fraglich ist auch, ob die genutzte Leitweg-ID als Element der XRechnung im Sinne einer Empfängeradresse, vergleichbar mit dem in Italien genutzten "Kodes des Empfängers", verwendet werden kann. Die Leitweg-ID, zusammengesetzt aus mehreren Komponenten und einer Stellenanzahl von fünf bis 46 Stellen, ist auf öffentliche Auftraggeber als Rechnungsempfänger zugeschnitten. Sollten alle deutschen Unternehmen elektronische Rechnungen stellen müssen, wäre eine einfachere Syntax zu

bevorzugen, um Fehlerquellen bei der Weitergabe an den Rechnungssteller zu vermeiden. Alternativ könnten Übermittlungswege so ausgestaltet sein, dass die Rechnungsempfänger ihren Empfängerkode zentral registrieren müssen, wenn sie Rechnungen empfangen wollen oder QR-Codes ausgestellt werden, die einen Scan und eine automatische Verarbeitung der Empfängeradressen beim Rechnungssteller ermöglichen. Diese beiden unterstützenden Maßnahmen einer fehlerfreien Übermittlung sind bei kürzeren Empfängeradressen natürlich ebenso willkommen zu heißen. Bei einer möglichen Verpflichtung aller Unternehmen in Deutschland sollte ein Empfängerkode zudem von einer zentralen Stelle vergeben werden und nicht wie bisher von Bund und Ländern.207

Insgesamt wäre eine dem italienischen Vorbild folgende Umsetzung zu begrüßen, damit innerhalb Europas keine Zersplitterung der "digitalen Mehrwertsteuer" eintritt. Eine Einigung auf EU-Ebene auf ein einheitliches Format für die elektronische Rechnung und ein universelles Clearance-System wären wünschenswert. Mit der Richtlinie 2014/55/EU<sup>208</sup> und den beiden von der Kommission ausgewählten vorgeschrie-

**<sup>206</sup>** Siehe auch: Stefan Groß, Umsatzsteuerrechtliche Anforderungen an den digitalen sowie digitalisierten Rechnungseingang, in 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018 – Festschrift, Umsatzsteuer Forum e.V. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), OttoSchmidt Verlag 2018, S. 865 (868).

**<sup>207</sup>** Die Vergabe der Leitweg-ID wird bisher von Bund und Ländern vergeben: Koordinierungsstelle für IT-Standards, Leitweg-ID – Format-Spezifikation ,Version 2.0.0. vom 23.05.2019, S. 10.

**<sup>208</sup>** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

benen Syntaxen<sup>209</sup> ist die Vereinheitlichung auf europäischer Ebene schon weit fortgeschritten. Die einzelnen Länder sind sehr stark eingeschränkt in der Gestaltung der nationalen Rechnungsformate. Dennoch sind die unterschiedlichen nationalen Formate nicht identisch. Sollten in Zukunft aber auch Unternehmen, die in den jeweiligen Mitgliedstaaten nicht ansässig sind, der verpflichtenden elektronischen Rechnung im B2B Bereich unterworfen werden, können schon leicht unterschiedliche Formatvorgaben zu Hemmnissen im innergemeinschaftlichen Handel führen. Auch für ein europaweites Clearance-System wäre ein einziges, einheitliches europäisches Format besonders vorteilhaft. Eine unionsweite Clearance Lösung scheint jedoch im Moment kaum umsetzbar.<sup>210</sup>

#### Anwendungsbereich einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung

Fraglich ist, wie weit eine potentielle obligatorische Rechnungsstellungspflicht in

Deutschland reichen sollte. Im Kontext von B2G-Transaktionen gibt die Richtlinie 2014/55/EU über elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen<sup>211</sup> den Regelungsumfang vor. Ähnlich wie in Italien könnte man grundsätzlich alle B2B-Transaktionen zwischen in Deutschland ansässigen Unternehmern einbeziehen, allerdings wären die Kleinunternehmer<sup>212</sup> aus der Pflicht auszunehmen. Eine Beschränkung auf in Deutschland registrierten Unternehmern wäre zu diskutieren. Gegenwärtig von der (manuellen) Rechnungsstellungspflicht ausgenommene Unternehmen wären wohl ebenso bei einer elektronischen Rechnungsstellungspflicht auszunehmen.

Bezüglich einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung im B2C-Bereich dürfte die Akzeptanz in Deutschland von gemischten Standpunkten begleitet sein. In Italien besteht schon seit mehreren Jahren eine Bonpflicht z.B. in Cafés.<sup>213</sup> Eine ähnliche Regelung wurde in Deutschland erst mit

**<sup>209</sup>** Durchführungsbeschluss (EU) 2017/1870 der Kommission vom 16. Oktober 2017 über die Veröffentlichung der Fundstelle der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und die Liste von Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates (ABI. L 266 vom 17.10.2017, S. 19–21).

**<sup>210</sup>** Ähnlich verhält es sich mit einer globalen Umsetzung, siehe: Lars Rölker-Denker, Viele Gemeinsamkeiten – Umsetzung der E-Rechnung bei Bund und Ländern in Deutschland, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28.

**<sup>211</sup>** Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

<sup>212</sup> Dies erscheint nötig, da der Rat dies in seinem Durchführungsbeschluss für Italien explizit gefordert hat, siehe: "Die Sondermaßnahme steht daher in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten Ziel, da sie befristet und ihr Geltungsbereich beschränkt ist und nicht für Steuerpflichtige gilt, die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß Artikel 282 der Richtlinie 2006/112/EG in Anspruch nehmen. Darüber hinaus birgt die Sondermaßnahme nicht die Gefahr der Verlagerung von Steuerbetrug in andere Sektoren oder Mitgliedstaaten.": Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates vom 16. April 2018 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABI. L 99 vom 19.4.2018, S. 14–15), Erwägungsgrund (9).

<sup>213</sup> Siehe oben in Kapitel III.1.

Gültigkeit ab 1. Januar 2020 eingeführt.<sup>214</sup> Die Resonanz darauf ist vor allem in der Öffentlichkeit nicht durchweg positiv. Die Umstellung auf elektronische Rechnungen würde eine ablehnende Haltung, zumindest bei den betroffenen Unternehmern, kaum ändern. Vor allem nicht, wenn dies mit erneuten Kosten für eine digitale Aufrüstung oder gar mit der Notwendigkeit, wieder neue Kassensysteme anzuschaffen, einhergehen würde. Die Debatte wird zum Teil aber auch aus der Perspektive des Klimaschutzes heraus geführt.<sup>215</sup> Bedenkt man die Vorteile einer elektronischen Rechnung, insbesondere die Eindämmung des Papierverbrauchs, könnte eine Umstellung von analoger zur elektronischer Rechnung die kritischen Stimmen verstummen lassen.<sup>216</sup> Dazu ist es allerdings nötig, dass die erforderlichen elektronischen Kassensysteme<sup>217</sup> mit einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung für B2C-Transaktionen in gleichem Umfang forciert werden.<sup>218</sup> Eine

entsprechende finanzielle Förderung von Seiten des Bundes wäre zu erwägen.

Des Weiteren könnten Befreiungen im B2C-Bereich in Form von Schwellenwerten oder für einzelne Branchen, z.B. den Einzelhandel angedacht werden. Ähnliche Ausnahmen wurden in Italien bei der Übermittlung von Kassendaten für das erste Jahr vorgesehen.<sup>219</sup>

#### Ermöglichung verschiedener Übertragungswege, Vorbereitungen, Datenschutz und Datensicherheit

Dem Vorbild Italiens sollte weiterhin darin gefolgt werden, dass verschiedene Übertragungswege zur Verfügung gestellt werden. Dadurch ist es möglich, die Unternehmen den Kanal wählen zu lassen, den es für sich je nach Größe bzw. Anzahl der zu stellenden und eingehenden elektronischen Rechnungen für geeignet erachtet. Dabei scheint in Deutschland eine Vorarbeit im Rahmen der B2G Umsätze bereits getan zu

**<sup>214</sup>** Siehe: Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016, BGBl. 2016 I Nr. 65, S. 3152; Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV) v. 26.09.2017, BGBl. 2017 I Nr. 66, S. 3515 § 6.

**<sup>215</sup>** Bezüglich Umwelt- und Bürokratiegründen in der öffentlichen Diskussion, siehe z.B. Madeleine Brühl, FDP will Bäckereien von der Bonpflicht ausnehmen, Frankfurter Allgemeine Zeitung online 13.12.2019; diese Debatte führt möglicherweise bereits zu einer teilweisen freiwilligen Digitalisierung der Rechnungsstellung bzw. zu einem "Innovationsschub" in Sachen digitalen Möglichkeiten für die betroffenen Unternehmen, siehe z.B. Florian Kolf und Dawid Gryndzieluk, Die Bonpflicht sorgt für einen Innovationsschub im Handel, Handelsblatt online 27.01.2020.

**<sup>216</sup>** Die tatsächliche Auswirkung auf die Umwelt ist schwer zu bestimmen, sollte aber in der totalen Betrachtung positiv sein. Das zentrale Rechnungsaustauschsystem wird aufgrund der großen Anzahl an Transaktionen einen erhöhten Energieverbrauch haben. Aber die Anzahl der erstellten Rechnungen bleibt unverändert und auch ohne dem zentralen System mussten Server diese Übertragung auf anderen Kanälen ermöglichen. Zudem entfällt der CO2-Verbrauch bei dem physischen Transport von postalisch versandten Rechnungen.

**<sup>217</sup>** In Deutschland gibt es aktuell keine Pflicht zur Verwendung von elektronischen Registrierkassen: Christian Huber, IT-gestützte Maßnahmen zur Erhöhung von Tax Compliance (2019), S. 169 ff. m.w.N.

**<sup>218</sup>** Basierend auf einem ähnlichen Grundgedanken: Christian Huber, IT-gestützte Maßnahmen zur Erhöhung von Tax Compliance, Dr. Kovač Verlag 2019, S. 181.

<sup>219 [</sup>IT] Decreto legislativo 05 agosto 2015, n. 127 (GU Serie Generale n.190 del 18-08-2015), Art. 2.

sein. Bund und Länder bieten verschiedene Wege an, eine elektronische Rechnung zu übermitteln.<sup>220</sup> Diese sollten jedoch bei einer Umsetzung im B2B und/ oder B2C Bereich vereinheitlicht werden. Daneben erscheint es sinnvoll, bereits in einer frühen Planungsphase relevante Stakeholder und Dienstleister miteinzubeziehen, um die passenden Schnittstellen zur bereits vorhandenen Software der Unternehmen entwickeln zu können. Dies dürfte einen reibungsloseren Übergang von der analogen zur elektronischen Rechnungsstellung ermöglichen. Dabei könnte auch ein einheitliches elektronisches Rechnungsformat bereits in die externe Software integriert werden. Handelt es sich bei den kommerziellen Anbietern um grenzüberschreitend, insbesondere mit Italien agierende Firmen, können diese zudem ihre dort gemachten Erfahrung mit einfließen lassen.

Im Allgemeinen erscheinen eine gute Vorbereitung und Vorlaufzeit ein nicht zu unterschätzender Erfolgsparameter zu sein. Sowohl die Verwaltung selbst als auch die Unternehmen müssen sich auf eine Umstellung vorbereiten können. Eine freiwillige Nutzung in der ersten Phase einer Implementierung könnte daher, wie in Italien, als Testlauf für ein allumfassendes System nützlich sein.

Auch datenschutzrechtliche Aspekte müssen bereits in der Planungsphase eine wichtige Rolle spielen. Vor dem Hintergrund, dass bei einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung sensible Unternehmensdaten und persönliche Daten zentral übermittelt werden und die Finanzverwaltung diese auszuwerten gedenkt, müssen die genauen Parameter vor der praktischen Anwendung festgesetzt werden. Ein Eingreifen der Datenschutzbehörden nach Einführung eines neuen Systems, wie in Italien geschehen, sollte tunlichst vermieden werden. Zentral dürften auch in Deutschland eine Verwendungsbeschränkung auf die nötigsten Daten sein.

Zugleich gewinnt der Aspekt der Datensicherheit zentrale Bedeutung. Gerade wenn sämtliche Geschäftsvorfälle eines Unternehmens übertragen werden, ist sicherzustellen, dass die Daten nicht unbefugten Dritten offenbart werden. Dem ist durch geeignete Lösungen Rechnung zu tragen.

#### Angebot kostenloser Dienste durch die Steuerverwaltung

Die digitale Infrastruktur und Angebote der Finanzverwaltung müssen zudem entsprechend den Anforderungen an ein obligatorisches elektronisches Rechnungsstellungssystem ausgebaut werden. So muss ein zentrales, dem italienischen Online-Portal "Rechnungen und Entgelte" vergleichba-

**<sup>220</sup>** Siehe eine Liste der verschiedenen Übertragungsmöglichkeiten für Bund und Länder in: Koordinierungsstelle für IT-Standards, Aktueller Umsetzungsstand der Einführung der elektronischen Rechnung im öffentlichen Sektor – Informationssammlung, 20.12.2019.

res Portal geschaffen werden. Dieses kann idealerweise auch mit vorhandenen Online-Diensten zusammengefasst werden oder für andere Bereiche genutzt werden. Parallel müssen alle Unternehmen einen "Kode des Empfängers" erhalten, damit elektronische Rechnungen den richtigen Rechnungsempfängern überstellt werden können.

Neben diesem Portal sollten aber auch weitere kostenlose Angebote für die Rechnungserstellung (also z.B. eine Software oder App) und ein kostenloser Archivierungsservice angeboten werden. Trotz der Vorteile, die eine elektronische Rechnungsstellung für die Unternehmen bietet,<sup>221</sup> sind die Anfangsinvestitionen, v.a. für kleinere Unternehmen, in neue kommerzielle Softwaretools nicht zu unterschätzen. Um das System vollumfassend mit hoher Compliance der Unternehmen einführen zu können, ist es ratsam, die Anfangsinvestitionen für die Unternehmen einzudämmen.

#### Umsetzungsstrategien bei den Unternehmen fördern

Entscheidend dürfte auch sein, dass Unternehmensvertreter frühzeitig an der Planung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung beteiligt werden. Diese müssen eine Verpflichtung im täglichen Geschäftsleben umsetzen. Die Einbeziehung der Unternehmen muss jedoch differenziert betrachtet werden. Es ist zwischen verschiedenen Unternehmensakteuren zu unterscheiden. Die Entscheidungsträger von Unternehmen können oftmals durch frühzeitige Einbeziehung in die Planung gewonnen werden. Diese dürften von digitalisierten Abläufen und langfristigen Kostenersparnissen überzeugt sein.

Kritisch für eine reibungslose Umsetzung und Anwendung einer elektronischen Rechnungsstellungspflicht sind aber wahrscheinlich insbesondere die Unternehmensakteure, deren tägliche Arbeit darin besteht, elektronische Rechnungen zu erstellen, diese über ein zentrales System zu übermitteln oder auf Seiten der empfangenden Unternehmen die elektronische Rechnung weiterzuverarbeiten. Dies ist vorwiegend das Personal in der Buchhaltung. Dieses muss von den Vorteilen einer elektronischen Rechnungsstellung überzeugt werden. Nur, wenn elektronische Rechnungen nicht im PDF-Format als Anhang einer elektronischen Rechnung versendet und weiterverarbeitet oder gar ausgedruckt werden, kann eine digitale Buchhaltung und Rechnungsabwicklung den Unternehmen einen Vorteil bringen.<sup>222</sup> Ansonsten läuft ein Unternehmen Gefahr, ein doppeltes System aus analogen und digitalen Rechnungen zu führen, welches mit erhöhten Kosten einhergeht und die Effizienz sinken lässt. Eine ähnliche Problematik wurde bereits in Italien festgestellt, wo die Angaben in den elektronischen Rechnungen auf ein

<sup>221</sup> Siehe Kapitel IV.1.

**<sup>222</sup>** In diesem Sinne auch: Christian Seidl, Die E-Rechnung – Zentrales Element bei der E-Government Strategie, Behörden Spiegel Januar 2020, S. 28.

Mindestmaß beschränkt wurden und im Anhang die "eigentliche" PDF-Rechnung über das Sdl-System mitversandt wird. Dies ermöglicht nur ein begrenztes Maß an automatischer Weiterverarbeitung der entsprechenden Daten.<sup>223</sup> Es wird daher Aufgabe des Staates, aber auch der Unternehmen selbst sein, die ausführenden Arbeitnehmer für das Thema zu sensibilisieren. Entsprechende Schulungen sind dabei nur eine Möglichkeit.

#### V. Fazit

Die Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnungstellung kombiniert mit einer zentralen Übermittlung hat in Italien die Mehrwertsteuerlücke offensichtlich signifikant reduziert. Das italienische System ist vor allem in der Hinsicht interessant, dass es fast vollumfänglich für alle innerstaatlichen B2G-, B2B- und B2C-Umsätze gilt und somit einen uniformen Weg in die digitalisierte Mehrwertsteuer bietet. Insbesondere die Vorteile einer elektronischen Rechnungsstellung für die Unternehmen und die sich daraus ergebenden Digitalisierungspotentiale für die Wirtschaft überzeugen.

Unabhängig von der genauen Erhebung der Mehrwertsteuer, also ob die Pflicht der Steuerberechnung, -erhebung und -abführung wie bisher als indirekte Steuer beim ausführenden Lieferanten oder, wie im Bereich der grenzüberschreitenden B2B-Transaktionen, auf dem empfangenden Akteur lastet, kann der Nutzung technologischen Potenzials für das Mehrwertsteuerrecht eine rasante Entwicklung attestiert werden.<sup>224</sup> Deutschland hinkt dabei offensichtlich hinterher.

Sollte Deutschland ein dem italienischen ähnliches System der Rechnungsstellung implementieren wollen, so wäre neben einer gewissen Vorlaufzeit und guten Vorbereitung die zentrale bundeseinheitliche

Umsetzung ein weiterer entscheidender Erfolgsfaktor. Noch besser wäre allerdings eine gemeinsame Umsetzung aller Mitgliedstaaten auf EU-Ebene. Einer Fragmentierung des Binnenmarktes könnte dadurch entgegengewirkt und dabei der Anwendungsbereich einer obligatorischen Rechnungsstellung sogar noch erweitert werden. Wäre bei einer einheitlichen Umsetzung auf EU-Ebene nicht nur die elektronische Rechnungstellung für nationale Sachverhalte möglich, könnte auch der grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungsverkehr innerhalb der EU in den Anwendungsbereich mit einbezogen werden. Dadurch würden auch jetzt notwendige Meldepflichten (z.B. zusammenfassende Meldungen) überflüssig werden und Fälle von Karussellbetrug leichter entdeckt werden. Technisch erscheint dies umsetzbar.

Konzentriert man sich zunächst auf eine Übertragung der Erkenntnisse aus dem italienischen System auf Deutschland, verspricht eine verpflichtende elektronische Rechnungstellung auf B2G- und B2B- Umsätze erhebliche Vorteile auf Seiten der Finanzverwaltung und den agierenden Unternehmen. Die Frage, ob B2C-Transaktionen in den Anwendungsbereich integriert werden sollten, bedürfte hingegen weiterer Untersuchung. Es ist aber ein Aspekt, der aufgrund der anhaltendenden Debatte um die Bonpflicht v.a. für Unternehmen mit Tageseinnahmen, diskutiert werden sollte. Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die italienische E-Rechnung und das Clearance

System als Vorbild für die Digitalisierung der Umsatzsteuer in Deutschland, wenn nicht gar in Europa dienen kann. Dies verspricht einen erheblichen Beitrag zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke. Zugleich sollte der Nutzen aber nicht auf dieses Ziel verengt werden. Vielmehr bietet sich gerade jetzt, wo sich nationale Standards noch nicht verfestigt haben, die große Chance, unionsweite Standards zu etablieren und sowohl für die Verwaltung als auch für Unternehmer als Steuereinsammler die Kosten der Steuererhebung zu verringern. Aus deutscher Sicht ist die Vorarbeit des italienischen Gesetzgebers ein Glücksfall, weil man sich die bei der Umsetzung gewonnenen Erfahrungen zunutze machen und aus den aufgetretenen Problemen lernen kann. Man sollte sich aber auch vor Augen führen, dass der Prozess der Digitalisierung der Rechnung dort nicht erst mit Inkrafttreten des Gesetzes Anfang 2019 begonnen hat. In diesem Feld hat Italien also mehrere Jahre Vorsprung. Das sollte dem deutschen Gesetzgeber nicht nur Chance sondern zugleich Appell sein, zügig aktiv zu werden.



#### Diese Studie wurde in Auftrag gegeben von

Verband elektronische Rechnung (VeR) Schackstraße 2 80539 München

Tel: +49 (0)89 38 17 22 28

E-Mail: sekretariat@verband-e-rechnung.org

Web: www.verband-e-rechnung.org

#### Über die Autoren

Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Nach Studium der Rechtswissenschaften und Volkswirtschaftslehre an den Universitäten Konstanz, Genf und München sowie an der London School of Economics hat er seine Promotion und Habilitation zum Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians Universität München abgeschlossen. Seine Forschungsinteressen liegen auf dem Umsatzsteuerrecht, dem internationalen Steuerrecht sowie dem Klimaschutzrecht.

Katharina Artinger, MSc, war wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg und hat dort ihre Promotion abgeschlossen. Ihr Forschungsschwerpunkt liegt in der Digitalisierung des Umsatzsteuerrechts.

Quirin Jackl, MSc, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Seinen Forschungsschwerpunkt bildet die elektronische Rechnungsstellung.