

Elektronische Archivierung von Belegen in Kommunalkassen

– Prüfungserfahrungen, Praxisfragen sowie weitere Hinweise –

Verfasser: Herbert **Gruschka**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Vorbemerkungen	55
2 Elektronische Archivierung von Kassenbelegen	55
2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	55
2.1.1 Haushalts- und steuerrechtliche Vorschriften	55
2.1.2 Genehmigungsfreiheit nach Haushalts- und Kommunalrecht	56
2.1.3 Erleichterungen bei der Aufbewahrung von Belegen bei einfachen Verwendungsnachweisen oder Verwendungsbestätigungen	56
2.2 Technik	57
2.2.1 Anforderungen an das primäre Speichermedium	57
2.2.2 Eignung von Festplatten-Speichersystemen mit WORM-Eigenschaften als primäres Speichermedium	59
2.2.3 Eignung von einmal beschreibbaren DVD- oder BlueRay-Medien als primäres Speichermedium	59
2.2.4 Speicherformate der gescannten Belege	60
2.2.5 Verwendung von Komprimierungs- und Bildverbesserungsverfahren	61
2.2.6 Unabhängigkeit des Belegarchivs vom HKR-Verfahren	61
2.2.7 Anforderungen an Sicherungskonzepte und -medien	61
2.2.8 Anforderungen an die Ausstattung des Prüfer-Arbeitsplatzes	62
2.3 Buch- und Belegführung bei Einsatz elektronischer Belegarchive	62
2.3.1 Parallele Führung eines elektronischen und papiergebundenen Belegarchivs	62
2.3.2 Beachtung von Buchführungsgrundsätzen	63
2.3.3 Fehlende Belege zu so genannten Integrationsbuchungen oder zu integrierten Personenkonto-Buchungen	64
2.3.4 Sammelanordnungen und Allgemeine Zahlungsanordnungen	65
2.3.5 Empfehlung zur elektronischen Ablage von Tagesabschlüssen oder von Gegenüberstellungen der Buch- und Geldbestände	65

	Seite
3 Empfang und Aufbewahrung elektronischer Rechnungen	66
3.1 Mögliche Varianten seit 01.07.2011	66
3.2 Zugangsöffnung für elektronische Rechnungen	67
3.3 Besonderheiten der jeweiligen Varianten	68
3.4 Steuer- und haushaltsrechtliche Prüf- und Aufbewahrungspflichten	69
4 Quellen	70
4.1 Online-Quellen	70
4.2 Literatur-Quellen	70

1 Vorbemerkungen

Die elektronische Aufbewahrung von Kassenbelegen hat in den letzten Jahren, nicht zuletzt aufgrund der seit 01.01.2007 in Kraft getretenen neuen haushaltsrechtlichen Vorschriften, im kommunalen Bereich eine stärkere Verbreitung gefunden. Da wir die Einführung der neuen Technologien begleiten und deren ordnungsgemäßen Einsatz sicherstellen wollen, haben wir in den zurückliegenden Jahren die eingesetzten elektronischen Belegarchive im Rahmen unserer überörtlichen Prüfungstätigkeit schwerpunktmäßig mit untersucht. Im Großen und Ganzen stellten wir dabei fest, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften bei der elektronischen Belegarchivierung in den Kommunen beachtet wurden, die erwarteten Nutzeneffekte in der Kasse und der Verwaltung eingetreten sind und darüber hinaus auch die Rechnungsprüfung erleichtert wird. Wir sehen dies als einen Beitrag zur Gestaltung einer modernen und effizienten Verwaltung an.

Allerdings trafen wir auch einige Sachverhalte an, bei denen die Revisionsfähigkeit und Ordnungsmäßigkeit der elektronisch abgelegten Belege nicht gewährleistet war und die wir deshalb beanstanden mussten. Nachfolgend wollen wir die wesentlichen Defizite darstellen und darüber hinaus auch einige Hinweise zu Fragen geben, die in den letzten Jahren immer wieder in diesem Zusammenhang an uns herangetragen wurden. Insoweit stellt dieser Geschäftsberichtsbeitrag die Fortsetzung der beiden Grundlagenbeiträge aus den Jahren 2004 und 2006 dar.

2 Elektronische Archivierung von Kassenbelegen

2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

2.1.1 Haushalts- und steuerrechtliche Vorschriften

– Haushaltsrecht

Die maßgeblichen haushaltsrechtlichen Regelungen zur elektronischen Belegablage enthalten **§ 71 Abs. 2 KommHV-Kameralistik [§ 67 Abs. 2 KommHV-Doppik]**¹ in Verbindung mit den Aufbewahrungsbestimmungen in § 82 Abs. 2 und 4 KommHV-Kameralistik [§ 69 Abs. 2 und 4 KommHV-Doppik]. Da die Programme/Verfahren² zur Aufbewahrung elektronischer Belege von der Legaldefinition des § 37 Abs. 1, 1. Halbsatz KommHV-Kameralistik [§ 33 Abs. 1, 1. Halbsatz KommHV-Doppik] erfasst werden, gelten für diese ebenfalls die allgemeinen Anforderungen an automatisierte Verfahren. Ergänzend zu diesen spezialgesetzlichen Bestimmungen sind beim Einsatz und Betrieb elektronischer Belegarchive die allgemeinen, in § 61 KommHV-Kameralistik [§ 57 KommHV-Doppik] geregelten Grundsätze für die ordnungsmäßige (Verwaltungs-)Buchführung zu beachten.

¹ Die gleichlautenden Vorschriften der KommHV-Doppik haben wir aus Gründen der leichteren Lesbarkeit in eckigen Klammern neben den kameraleen Regelungen zitiert.

² Mit Einführung der neuen haushaltsrechtlichen Vorschriften wird zwischen Programmen und Verfahren unterschieden. Unter einem Programm werden die codierten Verarbeitungsregeln verstanden, der Begriff automatisiertes Verfahren umfasst dagegen das Programm und die ortsspezifischen Stammdaten, Verarbeitungsregeln, Zugriffsrechte und organisatorischen Sicherungsmaßnahmen.

Erläuterungen zur Anwendung der neuen haushaltsrechtlichen Bestimmungen finden sich in Nr. 3.2 der IMBek vom 06.02.2008, Az.: IB4-1512.5-9, AllMBI S. 152 (sog. Finanzplanungsbe-
kanntmachung 2008). Weiterführende Erläuterungen können unseren beiden oben genannten
Geschäftsberichtsbeiträgen aus den Jahren 2004 und 2006 entnommen werden, auf die die
Finanzplanungsbe-
kanntmachung 2008 teilweise verweist.

– Steuerrecht

Soweit für die Kommunen eine Aufbewahrungs- und Prüfpflicht von Rechnungen nach den
steuerrechtlichen Vorschriften³ besteht, sind bei der elektronischen Archivierung solcher Be-
lege auch die steuerrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Die maßgeblichen steuerrecht-
lichen Anforderungen an die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen sind in § 147 Ab-
gabenordnung (AO) und den §§ 14, 14 b UStG geregelt. Diese Regelungen werden mit den
beiden BMF-Schreiben vom 16.07.2001, Az.: IV D 2 - S 0316 - 136/01, Grundsätze zum Daten-
zugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (**GDPU**), und vom 07.11.1995, Az.: IV A 8
- S 0316 - 52/95, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (**GoBS**),
näher konkretisiert.

Ausführliche Erläuterungen zum Empfang und zur Aufbewahrung elektronischer Rechnungen
nach der bis 30.06.2011 geltenden Rechtslage enthalten insbesondere die beiden BMF-Schrei-
ben vom 29.01.2004, Az.: IV B 7 - S 7280 - 19/04, und vom 30.10.2007, Az.: IV A 5 - S 7287
-a/07/0005. Zu den mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 rückwirkend zum 01.07.2011 in
Kraft getretenen Rechtsänderungen will das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ebenfalls
ein erläuterndes Schreiben erlassen.⁴ Wir wollen daher in Abschnitt 3 dieses Beitrags nur einen
Überblick über die sich aus dem Steuervereinfachungsgesetz ergebenden wesentlichen Ände-
rungen und die möglichen Konsequenzen für die Kommunen geben. Weitere Informationen zu
den steuerrechtlich zulässigen Verfahrensweisen können vom interessierten Leser im Internet
bei zahlreichen Online-Informationsquellen⁵ eingesehen oder heruntergeladen werden.

2.1.2 Genehmigungsfreiheit nach Haushalts- und Kommunalrecht

Die bis zum 31.12.2006 notwendige Genehmigung der elektronischen Belegablage im Rahmen
einer Ausnahmegenehmigung nach den so genannten Experimentierklauseln der Kommunal-
gesetze (Art. 117 a GO, Art. 103 a LKrO, Art. 99 a BezO) ist mit dem Inkrafttreten der seit
01.01.2007 geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften **entfallen**. Hierauf wird in der Begrün-
dung der Verordnung zur Änderung kommunalwirtschaftlicher Vorschriften vom 05.10.2007,
Teil A, Absatz 5 ausdrücklich hingewiesen.

2.1.3 Erleichterungen bei der Aufbewahrung von Belegen bei einfachen Verwendungsnach- weisen oder Verwendungsbestätigungen

Eine erfreuliche Entwicklung, die die Aufbewahrung von Kassenbelegen in elektronischen Be-
legarchiven künftig erleichtert, zeichnet sich auch im Bereich der Zuwendungen des Freistaats

³ Kommunen sind steuerrechtlich primär im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Körper-
schaftsteuergesetz) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe zur Aufbewahrung von Rechnungen ver-
pflichtet (§ 14 b Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 2 Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz – UStG). Eine solche Aufbewah-
rungspflicht kann sich aber auch für die nicht von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG erfassten Tätigkeitsbereiche aus § 13 a
Abs. 1 Nr. 5 oder § 13 b Abs. 2 UStG ergeben.

⁴ Dieses lag uns bis zur endgültigen Drucklegung dieses Beitrags allerdings noch nicht vor.

⁵ vgl. u. a. <http://www.psp.eu>, „Fragen und Antworten zur elektronischen Rechnung – Version 005a“ oder
<http://www.elektronische-steuerpruefung.de>

Bayern an die Kommunen ab. Die Allgemeinen Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an kommunale Körperschaften (ANBest-K, Anlage 3 a zu den VV zu Art. 44 BayHO) sollen künftig die Aufbewahrung der Belege auf Bild- oder Datenträgern (analog den Bestimmungen in Nr. 6.3 der Allgemeinen Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung – ANBest-P) ermöglichen.

Um etwaigen Missverständnissen vorzubeugen, weisen wir darauf hin, dass damit nur die Aufbewahrungsbestimmungen in Nr. 6.4 ANBest-K an die aktuellen haushaltsrechtlichen Vorschriften angepasst werden sollen. Die Erleichterung betrifft damit vor allem diejenigen Maßnahmen, bei denen die ordnungsgemäße Mittelverwendung nur mit **einfachen Verwendungsnachweisen**⁶ oder **Verwendungsbesccheinigungen**⁷ nachgewiesen werden muss. Dies ist nach den erhaltenen Auskünften bei der überwiegenden Mehrheit der staatlichen Zuwendungsmaßnahmen zur Projektförderung der Fall.

Besteht aufgrund des Zuwendungsbescheids die Verpflichtung zur Vorlage **vollständiger Verwendungsnachweise**⁸, sind diesen nach wie vor die Originalbelege⁹ beizufügen und der für die Prüfung des Verwendungsnachweises zuständigen Behörde¹⁰ vorzulegen. Erst danach ist eine Aufbewahrung der gescannten papiergebundenen Belege ausschließlich in elektronischer Form auf Bild- oder Datenträger möglich.

Nach einer Bekanntmachung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen (StMF) vom 23.09.2011, Az.: 62 - FV 6700-025-32977/11 und 62 - FV 6220-013-35800/11, kann im Vorgriff auf die geplante Anpassung die neue Regelung bei Zuwendungen nach Art. 10 und 13 c Finanzausgleichsgesetz (FAG) sowie Bayer. Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz (BayGVFG) (kommunaler Straßenbau) bereits **ab sofort** angewandt werden.

2.2 Technik

2.2.1 Anforderungen an das primäre Speichermedium

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften müssen die für die elektronische Belegaufbewahrung eingesetzten Medien

- eine **dauerhafte Speicherung** der Belege für die Dauer der Aufbewahrungsfrist ermöglichen und
- **nachträgliche Änderungen** der dort abgelegten Belege **zuverlässig verhindern** (vgl. § 71 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Kameralistik [§ 67 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik]).

⁶ vgl. Nr. 10.2 der Verwaltungsvorschriften für Zuwendungen des Freistaats Bayern an kommunale Körperschaften (VVK)

⁷ vgl. Nr. 10.3 VVK

⁸ vgl. Nr. 10 VVK i. V. mit Nr. 6 ANBest-K

⁹ Soweit mit dem Verwendungsnachweis Originale vorzulegen sind, sind dies bei papiergebundenen Rechnungen deren Originale, bei originär elektronischen Rechnungen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG die empfangenen elektronischen Dateien und die Nachweise über deren Authentizität und Integrität.

¹⁰ vgl. Nr. 11.1 VVK

Die Regelung ist technikneutral gestaltet und gestattet die Ablage der digitalisierten Belege oder originär elektronischen Rechnungen sowohl auf optischen Speicherplatten (z. B. UDO-Laufwerke) als auch auf Festplatten-Speichermedien mit WORM-Eigenschaften (vgl. Abschnitt 2 des Geschäftsberichtsbeitrags 2006). Die zuletzt genannten Festplattensysteme vereinen aus unserer Sicht die Vorteile der unveränderbaren optischen Medien mit den schnellen Zugriffszeiten der Festplatten, liegen mittlerweile wegen ihrer Zuverlässigkeit und einfachen Handhabung im Trend und werden in verschiedenen Ausprägungen (hard- oder softwarebasierte Lösungen) angeboten.

Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Regelungen ist es, die **Integrität und Authentizität** der elektronisch gespeicherten Belege¹¹ für die Dauer der Aufbewahrungsfristen sicherzustellen. Die gesetzlichen Anforderungen an das Speichermedium sollen also sowohl nachträgliche Manipulationen als auch den Austausch oder das Löschen von bereits gespeicherten Belegen zuverlässig verhindern¹². Notwendige und begründete Änderungen der gespeicherten Belegdaten (z. B. Korrektur falsch abgelegter Belegdokumente, Ergänzungen der begründenden Unterlagen usw.) sind bei den eingesetzten Archiv- oder Dokumentenmanagementsystemen in der Regel über die so genannte Versionierung der Belegdokumente oder Dokumentenmappen möglich und damit nachvollziehbar. Diese Nachvollziehbarkeit der Speicherung und Änderung von Belegdokumenten und -mappen liegt im Interesse einer ordnungsmäßigen Verwaltungsbuchführung und leitet sich aus den allgemeinen Buchführungsgrundsätzen, insbesondere dem so genannten Radierverbot, ab. Selbstverständlich muss dem Benutzer bei seiner Recherche in einem qualifizierten elektronischen Archiv auch die aktuelle Version des Belegs oder der Belegmappe zuverlässig angezeigt werden und ihm gegebenenfalls die Anzeige früherer Versionen ermöglichen.

Mit den vorstehend beschriebenen haushaltsrechtlichen Anforderungen ist es deshalb **nicht vereinbar**, wenn die elektronischen Belegdaten, wie wir dies gelegentlich angetroffen haben, **primär** auf normalen Server-Festplatten, NAS- oder SAN-Speichersubsystemen oder in relationalen Datenbankmanagementsystemen gespeichert werden und die Belege von diesen (veränderbaren) Medien aus geladen und visualisiert, d. h. angezeigt oder ausgedruckt werden.¹³

Aus gegebenem Anlass weisen wir ausdrücklich darauf hin, dass die klaren haushaltsrechtlichen Regelungen auch nicht dadurch eingehalten werden, dass die auf veränderlichen Festplattensystemen abgelegten Primärdaten zusätzlich in mehr oder weniger regelmäßigen zeitlichen Abständen auf separate (**sekundäre**) WORM-Medien (z. B. UDO-Medien oder Festplatten-Medien mit WORM-Eigenschaften) gespeichert werden. Unsere Prüfungen solcher sekundärer Speicherlösungen zeigten, dass hierbei weder die Vollständigkeit noch die Integrität und Authentizität der primär gespeicherten Belegdokumente mit einem vertretbaren Aufwand und in angemessener Zeit überprüft und mit den Daten auf den sekundären Speichermedien abgegli-

¹¹ Belege im Sinne von § 71 KommHV-Kameralistik [§ 67 KommHV-Doppik]: Kassenanordnungen und Auszahlungsnachweise, ferner Unterlagen, aus denen sich der Zahlungsgrund ergibt (begründende Unterlagen). Belege sind Grundlage jeder Buchung gemäß § 71 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Kameralistik [§ 67 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik]; vgl. auch den obersten Grundsatz für die Buchführung: „Keine Buchung ohne Beleg“

¹² Die anstelle oder zusätzlich zu den unveränderbaren Speichermedien in Betracht gezogene Alternative, die gescannten Dokumente nach dem Scannen elektronisch zu signieren, um damit der Authentizität und Integrität für die Dauer der Aufbewahrungsfrist sicherzustellen, wurde aus Gründen der Praktikabilität wegen des damit verbundenen Aufwands wieder verworfen.

¹³ Die aus technischen Gründen in Fußnote 71, Geschäftsberichtsbeitrag 2004, erwähnte temporäre Zwischenspeicherung von Daten vor der Speicherung auf dem unveränderbaren Medium wird davon nicht erfasst und ist bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen an die qualifizierte Archivierung weiterhin zulässig.

chen oder verprobt werden können. Insoweit stellen die auf separaten WORM-Medien gespeicherten Daten aus unserer Sicht allenfalls ein zusätzliches Backup dar, allerdings ohne Medienverwaltung und Abgleichsmöglichkeit mit dem primären Belegarchiv.

Bei manchen Kommunen waren die sekundären WORM-Laufwerke an normalen Büro-Arbeitsplätzen im Bereich der Kasse installiert. Demzufolge wurden auch die Speichermedien dort aufbewahrt. Wir weisen darauf hin, dass dies weder mit den haushaltsrechtlichen Sicherheitsanforderungen des § 37 Abs. 1 KommHV-Kameralistik [§ 33 Abs. 1 KommHV-Doppik] noch mit den allgemeinen und speziellen datenschutzrechtlichen Vorschriften (vgl. z. B. § 30 AO) vereinbar ist. Zentrale Speicherkomponenten und Archivmedien gehören aus Gründen der Verfügbarkeit, Vertraulichkeit und Integrität ausschließlich in den besonders gesicherten Serverraum, der nur von befugten Personen betreten werden darf.

2.2.2 Eignung von Festplatten-Speichersystemen mit WORM-Eigenschaften als primäres Speichermedium

Aufgrund zahlreicher Anfragen zur technischen Eignung von Festplatten-Speichersystemen mit WORM-Eigenschaften weisen wir darauf hin, dass wir **weder Zertifikate** zur Eignung dieser Speichermedien **erstellen** noch diese **Systeme** unter Laborbedingungen **testen**. Nachdem sich die haushaltsrechtlichen Anforderungen in den wesentlichen Punkten mit den steuer- und handelsrechtlichen Anforderungen an die elektronische Belegaufbewahrung decken, können für diese Eignungsbeurteilung entsprechend **qualifizierte Gutachten** von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder anderen Institutionen herangezogen werden, wenn diese auf der Grundlage von anerkannten Prüfungsstandards und Anforderungskriterien (z. B. Prüfungsstandard 880 des Hauptfachausschusses des IDW, „Die Prüfung von Softwareprodukten – IDW PS 880“ und die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von elektronischen Archivverfahren – IDW RS FAIT 3“) erstellt wurden und bei der Zertifizierung die aktuell geltenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften (insbesondere §§ 238 HGB sowie §§ 140 – 148 AO, die GDPdU und die GoBS) zugrunde lagen. Da es aber in der Praxis vor allem auf das zuverlässige und reibungslose Zusammenwirken des Gesamtsystems (Archiv- oder Dokumentenmanagementsystem und der Speichermedien) und oftmals auch auf die Einhaltung bestimmter organisatorischer Voraussetzungen ankommt, sollte das Gutachten hierzu ebenfalls entsprechende Aussagen enthalten. Die nur isolierte Betrachtung des Speichersystems ist aus unserer Sicht in aller Regel nicht zielführend.¹⁴

2.2.3 Eignung von einmal beschreibbaren DVD- oder BlueRay-Medien als primäres Speichermedium

Die bei unseren Prüfungen angetroffenen Konfigurationen mit BlueRay-Medien (BlueRay-Brenner und handschriftlich beschriftete, handelsübliche BD-R-Medien) befanden sich weder im direkten (Online-)Zugriff des Archiv-/Dokumentenmanagementsystems¹⁵ noch war bei der verwendeten Schreibtechnik¹⁶ die haushaltsrechtlich vorgeschriebene Unveränderbarkeit der gespeicherten Belegdaten gewährleistet. Die mit dem UDF-Dateisystem formatierten BD-R-Medien verhielten sich aus Sicht des Benutzers wie normale externe Festplatten oder USB-Speichermedien und ließen sowohl Änderungen als auch den Austausch oder das Löschen

¹⁴ Zum Beispiel ist die Unveränderbarkeit der Belegdokumente bei verschiedenen Systemen nur dann gewährleistet, wenn die so genannte Retention-Time und das Archiv-Flag zum Zeitpunkt des Speicherns vom führenden Archiv- oder Dokumentenmanagementsystem korrekt gesetzt werden.

¹⁵ Vielmehr wurden diese, wie in Abschnitt 2.2.1 beschrieben, als reine Backup-Medien verwendet.

¹⁶ inkrementelles packet-writing ohne Finalisierung des Datenträgers

von gespeicherten Dateien zu, die zumindest mit den „Bordmitteln“ des Betriebssystems nicht mehr nachvollziehbar waren.¹⁷ Aufgrund dieser technischen Aspekte¹⁸ und der vorstehenden Ausführungen in Abschnitt 2.2.1 mussten wir solche Lösungen als **ungeeignet** beanstanden, da weder die haushaltsrechtlichen Anforderungen erfüllt noch die Revisionsfähigkeit der auf den BD-R-Medien gespeicherten Daten gegeben waren.

Darüber hinaus bestehen unsererseits erhebliche Zweifel, ob sich die selbst gebrannten DVD-R- oder BD-R-Medien überhaupt für die dauerhafte Aufbewahrung von Kassenbelegen eignen. Den uns vorgelegten Produktbeschreibungen zu den Medien konnten wir lediglich entnehmen, dass in Deutschland für diese Medien nur die gesetzlichen Gewährleistungsbestimmungen gelten. Darüber hinaus gehende schriftliche (Garantie-)Zusagen der Hersteller zur Halt- und Lesbarkeit von BD-R-Medien lagen uns nicht vor. Daneben wurde von den Herstellern in den Produktbeschreibungen auf bestimmte klimatische Bedingungen hingewiesen, die die Halt- und Lesbarkeit der Medien beeinflussen können (z. B. Temperatur, Luftfeuchte, Lichteinfall). Insofern verwundert, dass die betroffenen Kommunen weder redundante Speichermedien vorweisen konnten noch die Lesbarkeit der selbst gebrannten Medien regelmäßig überprüfen. Hinzu kam, dass die verwendeten Speichermedien weder optische noch elektronische Identitätsmerkmale trugen, die eine zuverlässige Vollständigkeitsprüfung oder Identifikation der jeweiligen Medien ermöglicht hätten.

2.2.4 Speicherformate der gescannten Belege

Die Speicherung der gescannten Belege in TIFF- oder JPEG-Formaten hat sich wegen der daraus resultierenden Dateigröße, der Probleme bei der Anzeige von mehrseitigen und gegebenenfalls komprimierten TIFF- oder JPEG-Dateien mit Standard-Viewern und der dadurch eingeschränkten Verkehrsfähigkeit der elektronischen Belege nach unseren Eindrücken eher als unpraktisch erwiesen. Vorteile bieten insbesondere die für die Langzeitarchivierung normierten **PDF/A-Formate** (ISO 19005/32000), die neuerdings auch Daten aufnehmen und darstellen können, die mit dem JPEG2000-Standard verlustfrei komprimiert wurden (vgl. Abschnitt 3.4.1 im Geschäftsberichtsbeitrag 2004 und PDF/A-Competence-Center, www.pdfa.org).

Darüber hinaus ermöglichen die PDF-Formate infolge der in den meisten Standard-PDF-Viewern zwischenzeitlich implementierten Funktionen zur (automatischen und/oder manuellen) Integritäts- und Authentizitätsprüfung elektronisch signierter Dokumente eine einfache und leichte Handhabung sowohl von nicht signierten als auch von signierten Belegdokumenten. Insofern ziehen wir für die elektronisch abgelegten Belegdokumente mittlerweile das PDF/A-Format vor.

¹⁷ Ein spezielles Tool, mit dem die ursprünglich gespeicherten Inhalte und die jeweiligen Änderungen des Inhaltsverzeichnisses (TOC = table of content) nachvollziehbar gewesen wären, stand uns nicht zur Verfügung; im Übrigen muss die Vollständigkeit und Integrität der Belege gemäß § 61 Abs. 2 KommHV-Kameralistik [§ 57 Abs. 4 KommHV-Doppik] auch in angemessener Zeit prüfbar sein.

¹⁸ Nach der technischen Bewertung des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in der Maßnahmeempfehlung M 4.169 handelt es sich bei CD-R, DVD-R und BlueRay-Medien um keine „echten“ WORM-Medien, da diese mehrmals beschreibbar sind (z. B. session at once; track at once; incremental packet-writing) und hierbei der TOC immer wieder neu erstellt wird. Dadurch sind die Lesbarkeit und Korrektheit der zuerst archivierten Daten nicht gewährleistet.

2.2.5 Verwendung von Komprimierungs- und Bildverbesserungsverfahren

Häufig wurden wir auch mit der Frage konfrontiert, ob Bildverbesserungsverfahren (z. B. Kofax Virtual ReScan) eingesetzt werden dürfen und welche Komprimierungsverfahren als zulässig betrachtet werden.

Bildverbesserungsverfahren, die der besseren Lesbarkeit der gescannten Belege dienen, sind aus unserer Sicht zulässig, wenn hierbei die **bildliche Übereinstimmung mit dem Original gewährleistet ist**. Invertierungen oder vom Original stark abweichende Farbdarstellungen sind allerdings nicht statthaft. Die farbgetreue (nicht farbechte) Wiedergabe des Originals am Bildschirm oder am Drucker muss weiterhin gewährleistet sein.

Ebenso ist natürlich eine verlustfreie Komprimierung der Daten zulässig. Auf die weiterführenden Ausführungen in Abschnitt 3.4.1 unseres Geschäftsberichtsbeitrags 2004 wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

2.2.6 Unabhängigkeit des Belegarchivs vom HKR-Verfahren

Bereits in unserem Geschäftsberichtsbeitrag 2004 haben wir betont, dass das elektronische Belegarchiv auch **unabhängig vom eingesetzten HKR-Verfahren**¹⁹ die Aufbewahrung und Recherche von Kassenbelegen ermöglichen muss.²⁰ Dies ist nach unseren Prüfungserfahrungen nicht immer gewährleistet und setzt voraus, dass sowohl die Mindestdaten der Kassenanordnungen (vgl. § 39 Abs. 1 KommHV-Kameralistik [§ 35 Abs. 1 KommHV-Doppik]) als auch die notwendigen Hinweis- und Verweisdaten in die Metadaten des Archivsystems übernommen werden. Die Wiedergabe der gespeicherten elektronischen Belege und deren maschinelle Auswertbarkeit muss gemäß § 82 Abs. 4 KommHV-Kameralistik [§ 69 Abs. 4 KommHV-Doppik] auch dann möglich sein, wenn das HKR-Verfahren geändert oder abgelöst wird. Nur so ist bei einer Migration auf ein anderes System oder bei einem Wechsel des Anbieters sichergestellt, dass die **Buchungsvorgänge nachvollziehbar bleiben**.²¹ Außerdem stellt diese Anforderung sicher, dass verloren gegangene Buchungsdaten gegebenenfalls auf Basis der Belege wieder herstellbar sind.

2.2.7 Anforderungen an Sicherungskonzepte und -medien

Wie bereits im Geschäftsberichtsbeitrag 2006, Abschnitt 2.2, dargestellt, legen wir beim Einsatz von festplattenbasierten Speichermedien mit WORM-Eigenschaften vor allem Wert auf ein **ausgereiftes und lückenloses Sicherungskonzept**, das professionell umgesetzt und betrieben wird. In besonderem Maße muss dabei die Integrität der Index-Datenbank sichergestellt werden und nachprüfbar sein (vgl. Maßnahmeempfehlung M 4.171 „Schutz der Integrität der Index-Datenbank von Archivsystemen“ der IT-Grundschutz-Kataloge [BSI-Kataloge]). Diese Nachprüfbarkeit setzt eine entsprechende Protokollierung voraus, wie sie in der Maßnahmeempfehlung M 4.172 „Protokollierung der Archivzugriffe“ der IT-Grundschutz-Kataloge beschrieben wird.

¹⁹ automatisiertes Verfahren für die Abwicklung des Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens

²⁰ vgl. Abschnitt 3.4.2 Geschäftsberichtsbeitrag 2004

²¹ Unabhängig davon wird auch von unserer Seite eine möglichst gute Integration des elektronischen Belegarchivs in das HKR-Verfahren begrüßt. Dies erleichtert dem Anwender die Arbeit, erhöht die Akzeptanz und stellt einen kurzen Lernprozess sicher.

Im Hinblick auf die Anforderungen an ein qualifiziertes Archivsystem haben wir damals auf besondere Eigenschaften der Sicherungsmedien verzichtet, zumal wir davon ausgingen, dass die ausgereifte Technik der Server-Festplattensysteme oder Speichersubsysteme mit WORM-Eigenschaften nur selten zu Datenverlusten und damit Restore-Vorgängen führt. Da sich unsere damalige Annahme in der Praxis bestätigt hat, halten wir an dieser Auffassung fest, zumal strengere Anforderungen in diesem Bereich wohl einen unverhältnismäßigen Mehraufwand verursachen würden.²²

Zudem gehen wir bei größeren technischen Defekten oder Schadeneignissen an den unveränderbaren Speichermedien davon aus, dass gerade in diesem sensiblen Bereich **Restore-Vorgänge** der gespeicherten Daten im Rahmen einer ordnungsgemäßen Betriebsdokumentation gemäß § 37 Abs. 1 Nrn. 7 und 8 KommHV-Kameralistik [§ 33 Abs. 1 Nrn. 7 und 8 KommHV-Doppik] **protokolliert, nachvollziehbar dokumentiert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden.**

2.2.8 Anforderungen an die Ausstattung des Prüfer-Arbeitsplatzes

Bereits in unserem Geschäftsberichtsbeitrag 2004, Abschnitt 3.5.3, haben wir deutlich gemacht, dass die Einführung elektronischer Belegarchive eine **entsprechende Ausstattung des Prüfer-Arbeitsplatzes** für Recherchen, maschinelle Auswertungen oder gegebenenfalls den Export von Daten erfordert (vgl. Art. 106 Abs. 6 Satz 3 GO, Art. 92 Abs. 6 Satz 3 LKrO, Art. 88 Abs. 6 Satz 3 BezO i. V. mit § 1 Abs. 3 KommPrV). Obwohl wir dies damals für selbstverständlich hielten, ist nicht immer gewährleistet, dass **rechtzeitig zu Prüfungsbeginn ein funktionsbereites Endgerät** für die Archivrecherche und die **notwendige Benutzerdokumentation** (z. B. Anwender-Handbuch) zur Verfügung stehen.²³ Wir bitten dies künftig stärker zu beachten, damit unsere Prüfungstätigkeit nicht durch die fehlende technische Ausstattung erschwert oder unnötig verzögert wird. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass der Auskunfts-Arbeitsplatz bei einem qualifizierten elektronischen Belegarchiv sowohl die Recherche nach der zeitlichen und sachlichen Ordnung als auch nach den wesentlichen Daten der Kassenanordnungen (sog. Metadaten) sicherstellen muss.

2.3 Buch- und Belegführung bei Einsatz elektronischer Belegarchive

2.3.1 Parallele Führung eines elektronischen und papiergebundenen Belegarchivs

Häufig wurden wir in der Vergangenheit auch mit der Frage konfrontiert, ob bei einer zusätzlichen Aufbewahrung der Belege in Papierform (z. B. in der zeitlichen Reihenfolge des Scannens) nicht auf den Einsatz eines unveränderbaren Speichermediums verzichtet werden könne. Diesem Ansinnen haben wir aus den nachfolgenden Gründen stets eine Absage erteilt.

Mit der Einführung eines elektronischen Belegarchivs im „offiziellen“ Wirkbetrieb wird dieses zur **führenden** Belegablage. Unsere Erfahrungen in der Praxis zeigen, dass mit der Inbetriebnahme von elektronischen Belegarchiven die zusätzliche Ablage der Papierbelege im täglichen

²² Natürlich werden damit nicht alle denkbaren Risiken einer gezielten Manipulation verhindert. Allerdings sind diese bei genügend krimineller Energie auch bei den herkömmlichen Papierbelegen und den dort getroffenen Sicherungsmaßnahmen möglich (z. B. Brandstiftung, Entfernen oder Austausch von Belegen). Die getroffene Risikoabwägung liegt somit im Interesse der Kommunen.

²³ Auf dieses Erfordernis wird auch in der Begründung der Verordnung zur Änderung kommunalwirtschaftlicher Vorschriften, Erläuterungen zu § 71 KommHV-Kameralistik, S. 45, ausdrücklich hingewiesen. Danach ist der für die ordnungsgemäße Prüfung erforderliche Zugang zu den archivierten Belegen sicherzustellen.

Verwaltungsbetrieb keine Bedeutung mehr hat. Vielmehr werden Entscheidungen, Kontrollen oder auch Prüfungen innerhalb der Verwaltung nur noch anhand der elektronisch abgelegten Belege vorgenommen, zumal diese erheblich schneller recherchiert und einsehbar sind. Als „führendes“ Belegarchiv muss das im Wirkbetrieb eingesetzte automatisierte Verfahren daher alle haushaltsrechtlichen Anforderungen, die an solche Verfahren nach den §§ 37, 71 Abs. 2 und 82 KommHV-Kameralistik [§§ 33, 67 Abs. 2, 69 KommHV-Doppik] gestellt werden, erfüllen.²⁴ **Unverzichtbar** ist demnach die zeitnahe Speicherung der Belege auf ein **geeignetes unveränderbares primäres Speichermedium** (vgl. dazu die Ausführungen in den Abschnitten 2.2.1 und 2.2.2).

Eine rein sequenzielle Ablage der Papierbelege ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht zulässig und auch bei Einsatz eines elektronischen Belegarchivs nur für eine Übergangsfrist²⁵ vorgesehen. Würden alle gescannten Originalbelege zusätzlich in der vorgeschriebenen sachlichen Ordnung aufbewahrt, würde dies aus unserer Sicht einen nicht unerheblichen Mehraufwand verursachen, der als unwirtschaftlich anzusehen ist.

2.3.2 Beachtung von Buchführungsgrundsätzen

Bei der schwerpunktmäßigen Untersuchung der Vollständigkeit der elektronischen Belegarchive haben sich einige Mängel gezeigt, die nicht von der eingesetzten Hard- und Software, sondern vielmehr durch die örtliche Organisation des Anordnungswesens verursacht wurden. Der beim Einsatz der elektronischen Belegarchive nunmehr mögliche maschinelle Abgleich der belegten Sachbuchungen führte oftmals zu der Erkenntnis, dass diverse Buchungen entweder nicht oder nur unzureichend belegt sind. Dadurch wird nicht nur der allgemeine und in § 71 Abs. 1 KommHV-Kameralistik [§ 67 Abs. 1 KommHV-Doppik] näher konkretisierte Buchungsgrundsatz **„Keine Buchung ohne Beleg“** verletzt, sondern auch die Nachvollziehbarkeit des Rechnungswesens eingeschränkt. Bei der näheren Untersuchung der jeweiligen Ursachen stellte sich heraus, dass nicht nur die förmlichen Kassenanordnungen samt begründender Unterlagen fehlten, sondern gelegentlich auch der haushaltsrechtliche Grundsatz der „Trennung von Anordnung und Vollzug“ durchbrochen wurde und daraus gegebenenfalls Gefahren für die innere Kassensicherheit entstehen könnten.

Verschiedene Hersteller bieten zwischenzeitlich in ihren HKR-Verfahren eine **„Vollständigkeitsprüfung“** der elektronischen Belegablage an. Hierbei wird geprüft, ob die im Sachbuch nachgewiesenen Buchungen mit einem entsprechenden Flag oder Verweis in das Archivsystem²⁶ belegt sind. Wir empfehlen dringend, diese verfahrensinternen Auswertungen zu nutzen, um auf diese Weise die Vollständigkeit des Belegarchivs sicherzustellen. Bei der Auswahl eines HKR-Verfahrens wäre auf diese Funktionalität und eine entsprechende Schnittstelle des Archiv-/Dokumentenmanagementsystems zu achten.²⁷ Bei anderen Verfahren, die diese Möglichkeit nicht bieten, raten wir, die Vollständigkeit des Belegarchivs über entsprechende orga-

²⁴ Im Ergebnis deckt sich dies mit den Aussagen in den Abschnitten 2.1.2 und 2.4 der Orientierungshilfe der Verwaltungsgerichtsbarkeit zur elektronischen Aktenführung.

²⁵ Der Zeitpunkt für die Vernichtung der nicht mehr aus anderen Rechtsgründen benötigten Papierbelege ist gemäß § 71 Abs. 2 Sätze 3 und 4 KommHV-Kameralistik [§ 67 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KommHV-Doppik] durch das örtliche Rechnungsprüfungsorgan festzulegen und soll nicht vor Abschluss der örtlichen Prüfung der Jahresrechnung erfolgen.

²⁶ Dieser Hinweis/Verweis sollte bei der erfolgreichen Archivierung von Belegen automatisch gesetzt werden.

²⁷ Allerdings stellt dies unseres Erachtens kein K.-o.-Kriterium dar, zumal damit nur die Tatsache überprüft wird, ob zur jeweiligen Buchung ein Beleg gescannt wurde. Die Vollständigkeit und Integrität des jeweiligen Belegs kann damit natürlich nicht überprüft werden. Dies müssen schon die technischen und organisatorischen Maßnahmen zur qualifizierten Archivierung der Belege sicherstellen.

nisatorische Maßnahmen (z. B. entsprechende maschinelle Auswertungen im Archiv-/Dokumentenmanagementsystem und HKR-Verfahren) zu gewährleisten.

2.3.3 Fehlende Belege zu so genannten Integrationsbuchungen oder zu integrierten Personenkonto-Buchungen

Viele der in den Fachbereichen eingesetzten Fachverfahren (z. B. zur Lohn- und Gehaltsabrechnung, zur Ermittlung und Auszahlung von Sozial- und Jugendhilfeleistungen oder zur Veranlagung von Steuern, Gebühren und anderen Abgaben) generieren Dateien mit Buchungsdaten, die mit einer entsprechenden Schnittstelle in das HKR-Verfahren übernommen werden können und hierbei automatisch Sammel- oder Einzelbuchungen im Sachbuch²⁸ erzeugen (sog. Integrationsbuchungen). Die Verwendung dieser Schnittstellen liegt grundsätzlich im Interesse einer effizienten Aufgabenerledigung und führt in der Kasse zu einer halbautomatischen Abwicklung der Buchungsvorgänge²⁹. Allerdings stellten wir bei unseren Untersuchungen vor Ort häufig fest, dass die auf diese Weise abgewickelten Buchungen nur zum Teil ordnungsgemäß belegt waren. Unter anderem fehlten für diese Vorgänge teilweise die förmlichen Kassenanordnungen oder die notwendigen zahlungsbegründenden Unterlagen. Bei einigen Kommunen wurden die Buchungen und der Zahlungsverkehr sogar von den Fachbereichen selbst vorgenommen.

Wir halten diese Entwicklung für problematisch, da die Kasse ihren **Kontrollpflichten** entweder nicht mehr oder nur noch eingeschränkt nachkommen kann. Wir verkennen hierbei nicht, dass der Kasse im Rahmen des § 49 Abs. 1 KommHV-Kameralistik [§ 45 Abs. 1 KommHV-Doppik] im Wesentlichen nur formale Kontrollpflichten³⁰ zukommen. Wird aber in diesen Fällen gänzlich auf die Erteilung von Kassenanordnungen verzichtet, werden auch die Kontrollen des Anordnungsbefugten und das beim Anordnungswesen vorgeschriebene „**Vier-Augen-Prinzip**“ unterlaufen. Bei einer weitgehenden Aufgabendelegation auf die Sachbearbeiterebene findet somit weder innerhalb noch außerhalb des Fachbereichs eine ausreichende Kontrolle von Auszahlungsvorgängen statt. Dies ist haushaltsrechtlich grundsätzlich nicht zulässig³¹ und birgt zudem ein nicht unerhebliches **Risikopotenzial** für die innere Kassensicherheit.

Wir wollen dies am Beispiel von Gewerbesteuer-Rückerstattungen verdeutlichen:

In diesem Bereich kommt es nicht selten vor, dass sich Rückerstattungsbeträge in sechsstelliger Höhe errechnen und an den Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. Berücksichtigt man, dass sich solche Rückzahlungen bei einer nicht ausreichend restriktiven Rechtevergabe vom jeweiligen Sachbearbeiter oder anderen Personen auch über fiktiv eingegebene Gewerbesteuerfälle oder über eine entsprechende Pflege der historischen Falldaten und Finanzadresse ma-

²⁸ In manchen Fällen waren auch bestimmte Buchungen in den Sachbüchern für Vorschüsse oder Verwahrgelder nur unzureichend belegt.

²⁹ Die von den Fachverfahren generierten Zahlungsverkehrsdaten werden häufig ebenfalls über entsprechende Schnittstellen in Online-Banking-Verfahren importiert und von dort aus zahlbar gemacht.

³⁰ Den sachlichen Inhalt einer Zahlungsanordnung hat die Kasse jedenfalls nicht nachzuprüfen, vgl. Schreml/Bauer/Westner, Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern, Stand 01/2011, Erl. 3.2 zu § 49 KommHV-Kameralistik.

³¹ Auf die seit 01.01.2007 vorgesehene Alternative, die unter bestimmten Voraussetzungen bei so genannten Maserverfahren einen Verzicht auf die sachliche und rechnerische Feststellung ermöglicht, wollen wir hier nicht näher eingehen, da in der Regel nur große Kommunen in der Lage sind, andere technische und/oder organisatorische Kontrolleinrichtungen im Sinne eines vollständigen und wirksamen internen Kontrollsystems aufzubauen, die die erforderliche Sicherheit gewährleisten.

nipulieren lassen³², halten wir die unterlassene Kontrolle der Auszahlungsvorgänge aus Sicht der inneren Kassensicherheit nicht für vertretbar. Bei einer ordnungsgemäßen Abwicklung des Anordnungswesens mit förmlichen Kassenordnungen wäre unseres Erachtens eine ausreichende Kontrolle der Auszahlungen gewährleistet.

2.3.4 Sammelanordnungen und Allgemeine Zahlungsanordnungen

Bei Sammelanordnungen (z. B. wenn eine Zahlung auf mehrere Haushaltsstellen verteilt ist oder bei sog. Splitting-Buchungen der Umsatzsteuer) ist entweder durch entsprechende **Hinweisbelege** bei den betroffenen Haushaltsstellen und/oder **gegenseitige Verweise** (z. B. über entsprechende Einträge in den Metadaten des Archivsystems) zu gewährleisten, dass der bei der führenden Haushaltsstelle abgelegte Originalbeleg in angemessener Zeit und zuverlässig auffindbar bleibt.

Bei Allgemeinen Zahlungsanordnungen, die in der Regel erst am Ende des Jahres abgeschlossen werden, sind die unterjährigen (z. B. monatlichen) Buchungen durch nachträgliche **Feststellungsbescheinigungen** der Ein- oder Auszahlungen (vgl. § 41 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 2 KommHV-Kameralistik [§ 37 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 2 KommHV-Doppik]) zu bestätigen und durch entsprechende **Verweise** oder **Hilfsbelege** zu belegen.

2.3.5 Empfehlung zur elektronischen Ablage von Tagesabschlüssen oder von Gegenüberstellungen der Buch- und Geldbestände

Mit Inkrafttreten der neuen haushaltsrechtlichen Regelungen am 01.01.2007 ist die bis zu diesem Zeitpunkt bestehende Verpflichtung, die im automatisierten Verfahren geführten Zeit- und Kontogegenbücher für jeden Buchungstag auszudrucken, entfallen.

Nicht entfallen ist dagegen die **Verpflichtung zur Erstellung eines Tagesabschlusses** nach § 72 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Kameralistik, der den Kassensollbestand dem Kassenistbestand gegenüberstellt und von den an den Ermittlungen beteiligten Beschäftigten und vom Kassenverwalter oder einem von ihm Beauftragten zu unterschreiben ist. Auf die Erstellung eines Tagesabschlusses nach § 72 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Kameralistik kann nur dann verzichtet werden, wenn die Kontogegenbuchführung und die zeitliche Buchung in einem automatisierten Verfahren erfolgen. Dann sind gemäß § 72 Abs. 1 Satz 3 KommHV-Kameralistik anstelle des Tagesabschlusses der Barkassenbestand und der Bestand aus den Kontogegenbüchern zu ermitteln und dem Bestand an Zahlungsmitteln sowie dem Bestand auf den für den Zahlungsverkehr bei Kreditinstituten errichteten Konten gegenüberzustellen. Auch diese **Gegenüberstellung** ist von den Beteiligten zu unterzeichnen (vgl. Schreml/Bauer/Westner, a. a. O., Erl. 4 zu § 72 KommHV-Kameralistik). Die doppischen Buchungsvorschriften enthalten vergleichbare Verpflichtungen zum so genannten Tagesabgleich nach § 68 Abs. 1 KommHV-Doppik.

Im Zuge unserer Prüfungen hat sich aber gezeigt, dass die mit dem automatisierten Verfahren erzeugten Tagesabschlüsse/Tagesabgleiche oder Gegenüberstellungen der Bestände unter Umständen im nachhinein **nicht mehr taggenau reproduzierbar** sind. Soweit dies aus technischen Gründen mit dem eingesetzten Verfahren nicht gewährleistet werden kann, **empfehlen wir**, die mit dem Verfahren erzeugten Tagesabschlüsse oder Gegenüberstellungen mit den erläuternden Unterlagen (z. B. Übersicht der Schwebeposten, DTA-Begleitschreiben) ebenfalls

³² Diese Manipulationsmöglichkeit wurde von uns schon vor Ort demonstriert und führte sowohl beim Administrator als auch beim Kämmerer zum Erstaunen. Leider wurde die Manipulation von Gewerbesteuer-Personenkonten auch schon erfolgreich zur Verschleierung von dolosen Handlungen verwendet.

maschinell auswertbar im qualifizierten elektronischen Archivsystem abzulegen, damit deren Nachvollziehbarkeit für die Dauer der Aufbewahrungsfristen sichergestellt ist.

3 Empfang und Aufbewahrung elektronischer Rechnungen

3.1 Mögliche Varianten seit 01.07.2011

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 hat der Gesetzgeber Art. 233 Abs. 2 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13.07.2010 zu den Rechnungsstellungsvorschriften in nationales Recht umgesetzt und in § 14 UStG neben den bisher zugelassenen Varianten für die elektronische Rechnungsstellung eine dritte, aus Sicht des Rechnungserstellers technisch erheblich einfachere Variante zugelassen. Die Rechtsnorm ist rückwirkend zum 01.07.2011 in Kraft getreten. Nachdem wir davon ausgehen, dass damit der Druck auf die Kommunen zum Empfang von elektronischen Rechnungen stärker zunimmt, wollen wir ein paar grundsätzliche Hinweise³³ zum Empfang, zur Prüfung und zur Aufbewahrung solcher Rechnungen geben.

Seit 01.07.2011 können Rechnungen über Lieferungen oder sonstige Leistungen in folgenden Varianten erstellt und, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, auf folgende Weise an diesen übermittelt werden:

– Einfache elektronische Rechnung

Rechnung in einem beliebigen, vom Rechnungsversender angebotenen und vom Rechnungsempfänger akzeptierten elektronischen Dokumentenformat (z. B. PDF, PDF/A, E-Mail, Textformat etc.), mit dem die Rechnung ausgestellt, empfangen und wieder visualisiert werden kann. Nach der Gesetzesbegründung und den dazu erstellten Berichten (vgl. BT-Drs. 17/5125, 17/5196, 17/6146) können elektronische Rechnungen beispielsweise als PDF-Dokument, E-Mail oder Textdatei an den Rechnungsempfänger übermittelt werden. Der Rechnungsempfänger muss bei solchen elektronischen Rechnungen die Echtheit der Herkunft der Rechnung (Authentizität), die Unversehrtheit ihres Inhalts³⁴ (Integrität) und ihre Lesbarkeit (Visualisierbarkeit) gewährleisten³⁵. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können³⁶ (vgl. § 14 Abs. 1 UStG).

– Qualifiziert signierte elektronische Rechnung

Rechnung in einem Dokumentenformat, das mit einer qualifizierten Signatur (mit oder ohne Anbieter-Akkreditierung) nach dem Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (SigG) versehen ist. Die **Echtheit der Herkunft** und die **Unversehrtheit des Inhalts** der Rechnung werden bei gültigen Signaturen durch eine gesetzgeberische Fiktion unterstellt

³³ Das Bundesministerium der Finanzen will ausführliche Hinweise dazu in einem BMF-Schreiben veröffentlichen. Bei Drucklegung dieses Beitrags war dieses allerdings noch nicht veröffentlicht.

³⁴ Die Rechnung muss mindestens die Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthalten.

³⁵ eine Verpflichtung, die sich auch auf die Dauer der Aufbewahrungsfrist erstreckt

³⁶ eine Forderung, die übrigens auch für die Papierrechnung gilt

(vgl. § 14 Abs. 1 i. V. mit Abs. 3 Nr. 1 UStG). Die Visualisierbarkeit der signierten Dokumente ist vom Rechnungsempfänger, ebenso wie bei einfachen elektronischen Rechnungen, für die Dauer der Aufbewahrungsfristen sicherzustellen.

– EDIFACT-Rechnung

Elektronischer Austausch der Rechnungsdaten nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28.12.1994, S. 98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die **Echtheit der Herkunft** und die **Unversehrtheit der Daten** gewährleisten (vgl. § 14 Abs. 1 i. V. mit Abs. 3 Nr. 2 UStG). Die Anforderungen an die Visualisierbarkeit der Daten während der Aufbewahrungsdauer sind identisch mit den beiden vorherigen Varianten.

3.2 Zugangsöffnung für elektronische Rechnungen

Elektronische Rechnungen können nach der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drs. 17/5125) auf vielfältige Weise (z. B. per E-Mail, DE-Mail, E-Postbrief oder als Anhang zu diesen Nachrichtendiensten, per Filetransfer oder Download, per Computer-Telefax, Fax-Server³⁷ oder im Wege des Datenträgeraustauschs) dem Empfänger übermittelt werden. Die **Zustimmung** des Empfängers zum Empfang elektronisch übermittelter Rechnungen **bedarf ebenfalls keiner besonderen Form**; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll.³⁸ Bei der Zugangsöffnung für elektronische Rechnungen³⁹ sollte der Rechnungsempfänger allerdings vorsichtig sein und seine Möglichkeiten zur Weiterverarbeitung der empfangenen Dateien und Formate sowie deren Speicherung/Aufbewahrung für die Dauer der Aufbewahrungsfristen im Auge haben.

Sind die Kommunen nach den steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. vorstehende Ausführungen in Abschnitt 2.1.1, insbesondere Fußnote 3) zur Aufbewahrung verpflichtet, müssen sie bei elektronischen Rechnungen zusätzlich

- deren **maschinelle Auswertbarkeit** nach den **GDPdU**⁴⁰ gewährleisten und
- bei deren elektronischer Aufbewahrung die **GoBS**⁴¹ beachten.

Beides sollte allerdings bei Anwendung der haushaltsrechtlichen Grundsätze zur qualifizierten Archivierung von Kassenbelegen kein größeres Problem darstellen.

Wegen der leichten Duplizierbarkeit elektronischer Rechnungen sollten die Kommunen organisatorische und maschinelle Vorkehrungen treffen, die sicherstellen, dass nur die jeweiligen Originalrechnungen zur Zahlung angewiesen werden (**Duplikatsprüfung**). Möglicherweise

³⁷ nicht aber Standard-Telefax

³⁸ vgl. Abschnitt 14.4 Abs. 1 Satz 2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) des BMF vom 01.10.2010

³⁹ Zustimmung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG

⁴⁰ Über entsprechende Schnittstellen, die den GDPdU-Beschreibungsstandard unterstützen, sollten moderne HKR-Verfahren zwischenzeitlich verfügen.

⁴¹ Diese setzen ebenfalls die Speicherung auf unveränderbaren Medien voraus.

müssen sich die Kommunen bei einfachen elektronischen Rechnungen wegen des Verzichts auf sichere Übertragungsverfahren auch vor einem Empfang falscher (gefälschter) Rechnungen schützen.

3.3 Besonderheiten der jeweiligen Varianten

– Einfache elektronische Rechnung

Bei der einfachen elektronischen Rechnung hat der Rechnungsempfänger gemäß § 14 Abs. 1 UStG die Authentizität und Integrität der Rechnung durch einen **verlässlichen internen Prüfpfad** sicherzustellen. Im Hinblick auf die haushaltsrechtlichen Vorschriften zur sachlichen und rechnerischen Feststellung von Ansprüchen und Zahlungsverpflichtungen vertreten wir die Auffassung, dass der vom Rechnungsempfänger gemäß § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG sicherzustellende verlässliche interne Prüfpfad bereits durch die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften vorgegebene **sachliche und rechnerische Prüfung** der mit der Rechnung geltend gemachten Forderungen etabliert ist und sich insoweit keine neuen Anforderungen für die Kommunen ergeben.

Werden die einfachen elektronischen Rechnungen unmittelbar nach dem Eingang in ihrem Originalformat in einem **qualifizierten Archivsystem** mit nachträglich nicht veränderbaren Speichermedien abgelegt, sollte auch deren Integrität für die Dauer der Aufbewahrungsfristen nachweisbar sein.

– Qualifiziert signierte elektronische Rechnung

Im Hinblick auf die in § 2 Nr. 1 SigG vorgesehene Wahlmöglichkeit, qualifizierte elektronische Signaturen den zu signierenden Daten entweder beizufügen oder logisch mit ihnen zu verknüpfen, stellt sich für den Rechnungsempfänger die Frage, welche dieser beiden Varianten für ihn die zweckmäßigere darstellt.

Nach dem aktuellen Stand der Technik und den in der kommunalen Praxis verwendeten Archiv- oder Dokumentenmanagementsystemlösungen empfehlen wir, Dokumentenformate mit **beigefügten Signaturdaten** (sog. enveloped signature) oder diese einschließende Signaturdaten (sog. enveloping signature)⁴² zu verwenden. In der Praxis haben sich wegen ihres Verbreitungsgrades und einfachen Handlings PDF- oder PDF/A-Formate⁴³ als zweckmäßig erwiesen, da bei diesen Dateiformaten die Integritäts- und Authentizitätsprüfung der signierten Daten sowie die Anzeige des bei der Signatur verwendeten Zertifikats bereits mit den „Bordmitteln“ der gängigen PDF-Viewer (z. B. Adobe Reader ab Version 7.x oder höher) möglich ist.

Beim Empfang von elektronischen Dokumenten mit **logisch verknüpften** (separaten) Signaturen (sog. detached signature) muss sich der Empfänger erst die entsprechenden Prüf- und Visualisierungswerkzeuge beschaffen oder aus dem Internet herunterladen. Zudem muss er bei

⁴² Zur Unterscheidung der jeweiligen Signaturarten und deren Funktionsweise wird das Studium des BSI-Kompends „Grundlagen der elektronischen Signatur – Recht Technik Anwendung“, erhältlich unter https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/weitereThemen/ElektronischeSignatur/elektronischesignatur_node.html, empfohlen.

⁴³ die nunmehr in der Begründung zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 ausdrücklich zugelassen sind

der Aufbewahrung darauf achten, dass die logische Verknüpfung der signierten Daten und der elektronischen Signatur⁴⁴ nicht mehr verloren geht.

Nachdem weder die steuerrechtlichen noch die haushaltsrechtlichen Vorschriften ein Nachsignieren von elektronisch signierten Rechnungsdokumenten gemäß § 17 SigV⁴⁵ fordern (vgl. BMF-Schreiben vom 29.01.2004, Az.: IV B 7 - S 7280 - 19/04, Tz. 8, und BMF-Schreiben vom 30.10.2007, Az.: IV A 5 - S 7287-a/07/0005, sowie AFS-HKR vom 10.08.2010 Nr. 9 b), bieten separate Signaturen aus unserer Sicht derzeit weder organisatorische noch technische Vorteile⁴⁶.

– EDIFACT-Rechnung

Diese Variante ist nach unseren Erkenntnissen im kommunalen Bereich nicht relevant. Aus diesem Grund wird auf eine Darstellung der Besonderheiten dieser Variante verzichtet.

3.4 Steuer- und haushaltsrechtliche Prüf- und Aufbewahrungspflichten

Aufgrund der in den vorstehenden Ausführungen dargestellten rechtlichen Rahmenbedingungen für den Versand, den Empfang und die Aufbewahrung elektronischer Rechnungen ist leicht ableitbar, dass es **nicht genügt**, diese lediglich auszudrucken und anschließend wie Papierrechnungen zu behandeln. Bei elektronischen Rechnungen sind stets **das empfangene elektronische Original** und gegebenenfalls dessen spätere Transformationen in ein anderes Dateiformat maßgebend. Dies bedeutet für den Empfänger einer elektronischen Rechnung letztlich, dass er nach den steuerrechtlichen Vorschriften die Echtheit der Herkunft der Rechnung (Authentizität) und die Unversehrtheit ihres Inhalts (Integrität) zu prüfen, die Prüfergebnisse auf geeignete Weise zu dokumentieren⁴⁷ und darüber hinaus die Lesbarkeit der elektronischen Rechnungsdaten und der Prüfergebnisse für die Dauer der Aufbewahrungsfristen sicherzustellen hat. Bei den qualifiziert signierten Rechnungen (mit oder ohne Anbieter-Akkreditierung) oder den EDIFACT-Rechnungen ist dies bereits durch die dabei verwendeten Sicherungs- und Übertragungsverfahren gewährleistet.

Aus der Sicht einer ordnungsmäßigen Verwaltungsbuchführung (gemäß Art. 61 Abs. 2 KommHV-Kameralistik [§ 57 Abs. 4 KommHV-Doppik] müssen die Aufzeichnungen in den Büchern vollständig, richtig, klar, übersichtlich und nachprüfbar sein) kann für die kommunale Buch- und Belegführung ebenfalls nichts anderes gelten, wenn diese revisionsicher sein soll.

⁴⁴ Für die signierenden Daten werden von den Unternehmen meistens PDF- oder MS-Office-/Open-Office-Formate verwendet, für die elektronischen Signaturen meistens PKCS#7-Dateiformate.

⁴⁵ Verordnung zur elektronischen Signatur

⁴⁶ Diese lägen bei einer Verpflichtung zur Nachsignierung in der Bildung der so genannten Merkle-Hashwertbäume.

⁴⁷ z. B. durch die schriftliche oder elektronische Feststellungsbescheinigung gemäß § 41 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Kameralistik [§ 39 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik] auf der Rechnung oder in der Zahlungsanordnung

4 Quellen

4.1 Online-Quellen

(Stand: 23.01.2012)

Deutscher Bundestag – Dokumentations- und Informationssystem (DIP)

<http://dipbt.bundestag.de/dip21.web>

Bundesministerium der Finanzen – BMF-Schreiben und Informationen zum Steuervereinfachungsgesetz 2011

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/node.html und

http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Gesetze__Verordnungen/010__StVereinfG2011.html

Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik – IT-Grundschutz-Kataloge

https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/ITGrundschutz/itgrundschutz_node.html

Bayerisches Staatsministerium des Innern – Reform des kommunalen Haushaltsrechts

<http://www.innenministerium.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen/detail/08206/>

JurPC – Arbeitsgruppe „Elektronische Verwaltungsakte“

<http://www.jurpc.de/aufsatz/20110066.htm>

PDF association – PDF/A Competence Center

<http://www.pdfa.org/?lang=de>

Peters, Schönberger & Partner GbR – Fragen und Antworten zur elektronischen Rechnung, Version 005a vom 12.07.2011

<http://www.psp.eu/faq/>

Forum elektronische Steuerprüfung – Legal Requirements for Document Management in Europe

<http://www.elektronische-steuerpruefung.de/rechtsgrund/voi-legal-requirements.htm>

Documanager.de – Steuervereinfachungsgesetz 2011 „Anforderungen an elektronische Rechnungen“

http://www.documanager.de/magazin/artikel_2613_elektronische_rechnung_anforderungen_2011.html

4.2 Literatur-Quellen

Bayerisches Staatsministerium des Innern, Verordnung zur Änderung kommunalwirtschaftlicher Vorschriften vom 05.10.2007, GVBl S. 678

Bayerisches Staatsministerium des Innern, IMBek vom 06.02.2008, Az.: IB4-1512.5-9, AllMBI S. 152, Finanzplanung 2007 bis 2011 der kommunalen Körperschaften und Hinweise zu verschiedenen Fragen des Haushaltsvollzugs

Bayerisches Staatsministerium des Innern, IMS vom 13.09.2010, Az.: IB4-1512.5-9, „Aufstellung und Vollzug der Haushaltspläne der Kommunen; Einsatz von elektronischen Signaturen“ und „Anforderungen an den Einsatz fortgeschrittener Signaturen im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Bayerischen Kommunen (AFS-HKR)“, Stand: 10.08.2010

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Rundschreiben an die Regierungen vom 23.09.2011, Az.: 62 - FV 6700-025-32977/11, Zuwendungen an kommunale Körperschaften nach Art. 10 und 13 c FAG sowie BayGVFG (kommunaler Straßenbau); Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an kommunale Körperschaften (ANBest-K)