

Umsatzsteuerliche Pflichtangaben in einer Rechnung ab 1. Januar 2004

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 wurden u.a. die Bestimmungen der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001 (Rechnungsrichtlinie) in nationales Recht umgesetzt und die damit im Zusammenhang stehende Vorschrift für den Vorsteuerabzug neu gefasst. Zudem wurde die Behandlung von Rechnungen mit unrichtigem bzw. unberechtigtem Steuerausweis aufgrund der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH in § 14 c UStG neu geregelt. Die Änderungen traten am 1. Januar 2004 in Kraft; für Rechnungen, die nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Juli 2004 ausgestellt werden, besteht jedoch eine Übergangsregelung für den Vorsteuerabzug.

1. Angaben in einer Rechnung

Eine Rechnung muß ab 1. Januar 2004 folgende Angaben enthalten:

1.1 Name und Anschrift

Die Rechnung muß den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers enthalten.

1.2 Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Der leistende Unternehmer hat die ihm vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die vom Bundesamt für Finanzen erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben.

In dem BMF-Schreiben vom 29. Januar 2004 (Az.: IV B 7 - S-7280 - 19/04) zur Umsetzung der Rechnungsrichtlinie heißt es hierzu, daß zwingend die erteilte Steuernummer anzugeben ist, wenn dem leistenden Unternehmer keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde. Allerdings ist es nicht erforderlich, daß der Unternehmer die vom Finanzamt erteilte Steuernummer um zusätzliche Angaben (z.B. Name oder Anschrift des Finanzamtes, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel) ergänzt. Das bedeutet, daß regelmäßig nur die letzten acht Ziffern der Steuernummer anzugeben sind.

Im Falle einer Gutschrift ist die Steuernummer bzw. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers und nicht die des die Gutschrift erteilenden Unternehmers anzugeben. Zu diesem Zweck hat der leistende Unternehmer (Gutschriftsempfänger) dem Aussteller der Gutschrift seine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitzuteilen. Dies gilt auch für einen ausländischen Unternehmer, dem von einem inländischen Finanzamt eine Steuernummer oder vom Bundesamt für Finanzen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

Als Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuerrechts wird jede Urkunde angesehen, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift unterscheidet sich also von einer Rechnung nur dadurch, dass nicht der Leistende, sondern der Leistungsempfänger über die Leistung abrechnet. Danach ist z.B. die Honorarabrechnung eines Verlages an den Autor als Gutschrift anzusehen, so dass in diesen Fällen die Steuernummer des Autors anzugeben, sofern der Autor im Inland steuerlich registriert ist.

Von einer Gutschrift zu unterscheiden sind jedoch die Fälle, in denen bereits erbrachte Lieferungen oder Leistungen rückgängig gemacht werden. Hierunter fällt z.B. die Rückgängigmachung aufgrund der Anfechtung eines Vertrages oder die Rückgabe des Liefergegenstandes bei Rücktritt. Als solche ist gegebenenfalls nicht nur eine vertraglich vereinbarte, sondern auch eine Kulanz-Remission zu verstehen, mit der die gelieferten Waren zurückgegeben werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es hierbei im wesentlichen die vertragliche Vereinbarung und die Verbuchung als Umsatz-Storno an. Die Rückgängigmachung selbst in Gestalt der Rückgewähr von Leistung und Gegenleistung ist keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne. Auch wenn diese Fälle gelegentlich mittels einer „Gutschrift“ bereinigt werden, liegt keine Gutschrift im umsatzsteuerlichen Sinne vor. In all den genannten Fällen ist daher die Steuernummer (bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) des ursprünglich leistenden Unternehmers anzugeben, der jetzt die Waren zurückerhält.

Im Falle der umsatzsteuerlichen Organschaft muß die Organgesellschaft die ihr oder dem Organträger erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Steuernummer des Organträgers angeben.

Die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist - sofern es sich nicht um Kleinbetragsrechnungen oder Fahrausweise handelt - künftig auch erforderlich, wenn

- beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 UStG (Kleinunternehmer-Regelung) nicht erhoben wird,
- ausschließlich über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird oder
- der Leistungsempfänger gemäß § 13 b) Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 - 4 UStG Steuerschuldner ist.

Bei Verträgen über Dauerleistungen brauchen die vor dem 1. Januar 2004 geschlossenen Verträge keine Steuernummer (bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) des leistenden Unternehmers zu enthalten. Es ist auch nicht erforderlich, diese Verträge um die Steuernummer (oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) zu ergänzen. Bei Verträgen, die ab dem 1. Januar 2004 geschlossen werden, ist demgegenüber die Steuernummer (oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) des leistenden Unternehmers anzugeben. Erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine neue Steuernummer, so ist der Vertragspartner in geeigneter Weise darüber zu informieren. Hierauf sollte in den entsprechenden Verträgen hingewiesen werden. Darüber hinaus brauchen die Belege über die aufgrund des Vertrages geleisteten Zahlungen keine weiteren Angaben zu enthalten.

1.3 Das Ausstellungsdatum (Rechnungsdatum)

1.4 Rechnungsnummer

Die Rechnung ist mit einer fortlaufenden Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen zu versehen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer).

Hierzu ist es nach dem genannten BMF-Schreiben auch zulässig, eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden; auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich. Bei der Erstellung der Rechnungsnummer bleibt es dem Rechnungsaussteller überlassen, wie viele und welche separaten Nummernkreise geschaffen werden, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben wird. Es muss jedoch gewährleistet sein, daß die jeweilige Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist.

Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es unschädlich, wenn vor dem 1. Januar 2004 geschlossene Verträge keine fortlaufende Nummer enthalten. Bei ab 1. Januar 2004 geschlossenen Verträgen über Dauerleistungen ist es ausreichend, wenn diese Verträge eine einmalige Nummer enthalten (z.B. Wohnung - oder Objektnummer, Mieternummer).

Im Falle der Gutschrift ist die fortlaufende Nummer durch den Gutschriftsaussteller zu vergeben.

Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise müssen keine fortlaufende Nummer enthalten.

1.5 Die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände bzw. den Umfang und die Art der sonstigen Leistung

1.6 Zeitpunkt der Leistung oder der Vereinnahmung des Entgelts

In der Rechnung ist der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben oder der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts in den Fällen, in denen das Entgelt (oder ein Teil des Entgelts) für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung vereinnahmt wird, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist. Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV-neu kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Nach dem genannten BMF-Schreiben ist in den Fällen, in denen der Zeitpunkt nicht feststeht, etwa bei einer Rechnung über eine Vorauszahlung oder über eine Anzahlung, eine Angabe entbehrlich. Allerdings ist auf der Rechnung kenntlich zu machen, daß über eine noch nicht erbrachte Leistung abgerechnet wird.

Bei Zeitschriftenabonnements wird das Entgelt regelmäßig für einen bestimmten Zeitraum (Monat, Vierteljahr, Halbjahr oder Jahr) im voraus oder nachträglich erhoben. Diese Zeitschriftenlieferungen sind umsatzsteuerlich als so genannte Dauerlieferungen anzusehen. Sie werden erst in dem Monat ausgeführt, in dem die letzte Lieferung für den vereinbarten Leistungszeitraum vorgenommen wird. Eine Leistung ist also bei Zeitschriftenabonnements erst dann erbracht, wenn die letzte Zeitschrift des Abrechnungszeitraums abgeliefert wird. (Dessen ungeachtet entsteht bei Vorausrechnungen für Abonnements die Umsatzsteuer nach § 13 Abs.1 Ziff. 1a UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt aus diesen Rechnungen vereinnahmt wird.)

Nach § 31 Abs. 4 UStDV-neu ist als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat anzugeben, in dem die Leistung ausgeführt wird. Bei Zeitschriftenabonnements ist dies also regelmäßig der letzte Monat des Abrechnungszeitraumes. Kann bei einer Vorausrechnung der Liefertermin noch nicht angegeben werden, so darf die Angabe des Liefertermins auf der Rechnung entfallen. Allerdings ist in diesen Fällen der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts anzugeben, sofern zumindest dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.

Steht der Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts nicht fest, so wird eine entsprechende Angabe nicht gefordert.

Ist in einem Vertrag - z.B. in einem Miet- oder Pachtvertrag oder Lizenzvertrag - der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, nicht angegeben, reicht es aus, wenn sich dieser Zeitraum aus den einzelnen Zahlungsbelegen, z.B. aus den Überweisungsaufträgen oder den Kontoauszügen ergibt. Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Zahlungsbeleg vom Leistungsempfänger ausgestellt wird.

1.7 Entgelt

In der Rechnung ist das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung zu beziffern sowie jede im voraus vereinbarte Minderung des Entgelts anzugeben, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist.

Dies heißt für die Vereinbarung von Boni, Skonti oder Rabatten, bei denen im Zeitpunkt der Rechnungsstellung lediglich die Höhe nicht feststeht, daß in der Rechnung auf die entsprechende Vereinbarung hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV-neu).

Sind auf die in der Rechnung angegebenen Entgeltteile verschiedene Steuersätze anzuwenden oder gelten für die einzelnen Leistungen unterschiedliche Steuerbefreiungen, ist das Entgelt auf die einzelnen Steuersätze oder Steuerbefreiungen aufzuschlüsseln. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß der entsprechende Passus der Rechnungsrichtlinie, wonach auch der Preis je Einheit ohne Steuer anzugeben ist, nicht in nationales Recht umgesetzt wurde.

1.8 Steuersatz

Schließlich ist der anzuwendende Steuersatz anzugeben sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag oder im Falle einer Steuerbefreiung ein Hinweis auf den Grund der Steuerbefreiung.

Nach dem BMF-Schreiben ist es nicht erforderlich, daß der Unternehmer die entsprechende Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes oder der 6. EG-Richtlinie für die Steuerbefreiung nennt. Allerdings soll in der Rechnung ein Hinweis auf den Grund der Steuerbefreiung enthalten sein. Dabei soll regelmäßig eine Angabe in umgangssprachlicher Form ausreichen (z.B. "Ausfuhr", "innergemeinschaftliche Lieferung", "steuerfreie Vermietung", usw.).

1.9 Sonstiges

Nach § 31 UStDV-neu kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes geforderten Angaben insgesamt ergeben. In einem dieser Dokumente sind das Entgelt und der darauf entfallene Steuerbetrag jeweils zusammengefasst anzugeben und alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich

die übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes ergeben. Diese Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein.

Wird in einer Rechnung über Lieferungen oder sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, der Steuerbetrag durch Maschinen automatisch ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird (§ 32 UStDV-neu).

1.10 Rechnungen in besonderen Fällen

§ 14a UStG-neu regelt die zusätzlichen Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen. Zu den besonderen Fällen gehören u.a.:

- Vermittlungsleistungen
- innergemeinschaftliche Lieferungen
- die Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers
- die Besteuerung von Reiseleistungen oder
- innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte.

1.10.1 Inneregemeinschaftliche Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist der Unternehmer, der die innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. Darin sind auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Fälle, in denen Waren aus dem EU-Ausland erworben werden. In diesen Fällen liegt bekanntlich eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des ausländischen Unternehmers vor. Der inländische Erwerber hat einen sogenannten innergemeinschaftlichen Erwerb zu deklarieren, der in der Regel steuerpflichtig ist und den inländischen Unternehmer in gleicher Höhe zugleich zum Vorsteuerabzug berechtigt. In diesen Fällen finden die Neuregelungen zu den Angaben in der Rechnung keine Anwendung, da der Vorsteuerabzug nicht auf der Rechnung des (ausländischen) EU-Unternehmers beruht, sondern auf dem innergemeinschaftlichen Erwerb des inländischen Empfängers.

1.10.2 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

In den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG ist der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. Es sind dies insbesondere die Fälle der

- Werklieferungen oder sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (Beratungsleistungen oder entgeltliche Online-Übermittlungen aus dem Ausland) oder der
- Werklieferungen und sonstigen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (Bauarbeiten an Gebäuden).

In einer solchen Rechnung hat der leistende Unternehmer auf die Schuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Eine Steuer darf jedoch in einer solchen Rechnung nicht ausgewiesen werden.

1.10.3 Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

In den Fällen der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte, in denen beispielsweise ein Buchhändler für seinen ausländischen Abnehmer eine Zeitschrift bei einem Unternehmer in einem anderen EU-Ausland bestellt, und dieser die Zeitschrift direkt an den Abnehmer versendet, ist auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts und damit auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers hinzuweisen. Dabei sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben. Eine Steuer darf in dieser Rechnung nicht ausgewiesen werden.

2. Voraussetzungen für den Steuerabzug

Mit Wirkung ab 1. Januar 2004 ist auch die für den Vorsteuerabzug maßgebliche Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geändert worden. Nunmehr ist ausdrücklich klargestellt, daß nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar ist. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht mehr zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer unrichtig oder unberechtigt ausgewiesen hat und daher nach § 14c UStG-neu schuldet.

Weiterhin ist der Vorsteuerabzug künftig, d.h. nach Ablauf der Übergangsregelung (s. u. Ziffer 3), nur noch dann möglich, wenn die Rechnung alle in den §§ 14 und 14a UStG-neu geforderten Angaben enthält, d.h. wenn die Angaben in der Rechnung vollständig und richtig sind. Im Falle einer diesbezüglichen Berichtigung einer Rechnung ist ein Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zulässig, in dem alle nach den §§ 14 und 14a UStG-neu erforderlichen Angaben an den Leistungsempfänger übermittelt wurden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH auf Vorlage des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 29. April 2004 (Az.: C-152/02) entschied, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitpunkt auszuüben ist, in dem beide nach § 15 UStG erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, d.h., in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und der Steuerpflichtige die Rechnung die Rechnung besitzt. Der EuGH verwies in seinen Entscheidungsgründen darauf, dass die Umsetzung der entsprechenden Vorschrift der 6. EG-Richtlinie in deutsches Recht insoweit nicht eindeutig sei.

Die Überprüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder der inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich. Ist einer dieser Angaben unrichtig und konnte der Unternehmer dies nicht erkennen, so bleibt der Vorsteuerabzug nach dem genannten BMF-Schreiben erhalten, wenn im übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind. Hinsichtlich der weiteren nach den §§ 14 und 14a UStG-neu erforderlichen Angaben soll der Rechnungsempfänger dagegen die inhaltliche Richtigkeit der Angaben überprüfen. Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um die gesetzlich geschuldete Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Bei unrichtigen Angaben entfällt der Vorsteuerabzug. Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen die in einer Rechnung enthaltenen Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrages.

Ungenauigkeiten führen demgegenüber unter den übrigen Voraussetzungen nicht zur einer Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn z.B. bei Schreibfehlern im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers oder in der Leistungsbeschreibung ungeachtet dessen eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunktes möglich ist und die Schreibfehler nicht sinnentstellend sind.

3. Übergangsregelung

Nach dem BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2003 (Az.: IV B 7 - S 7300 - 75/03) ist es für Zwecke des Vorsteuerabzuges nicht zu beanstanden, wenn bei einer vor dem 1. Juli 2004 ausgestellten Rechnung nicht alle sich aus §§ 14 Abs. 4 und § 14a UStG ergebenden Angaben (s. o. Ziffer 1) enthalten sind. Dies gilt entsprechend für Rechnungen über Kleinbeträge und für Fahrausweise.

Eine nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Juli 2004 ausgestellte Rechnung muß jedoch alle bis zum 31. Dezember 2003 gesetzlich erforderlichen Angaben enthalten. Statt der Steuernummer kann auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werden.