



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
bei Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 0

FAX +49 (0) 18 88 6 82- 47 39

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 29. Januar 2004

- Verteiler U1 und U2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Umsetzung der Richtlinie 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) und der Rechtsprechung des
EuGH und des BFH zum unrichtigen und unberechtigten Steuerausweis durch das Zweite
Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 - StÄndG 2003)**

GZ **IV B 7 - S 7280 - 19/04** (bei Antwort bitte angeben)

Durch Art. 5 und 6 des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (Steueränderungsgesetz 2003 - StÄndG 2003), BGBl I S. 2645, werden die Bestimmungen der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001 (Rechnungsrichtlinie, ABl. EG 2002 Nr. L 15 S. 24) in nationales Recht umgesetzt und die damit in Zusammenhang stehende Vorschrift für den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) neu gefasst. Zudem wird in Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH und des BFH die Behandlung von Rechnungen mit unrichtigem bzw. unberechtigtem Steuerausweis in § 14c UStG neu geregelt. Die Änderungen treten am 1. Januar 2004 in Kraft (Art. 25 Abs. 4 StÄndG 2003). Auf die Übergangsregelung für den Vorsteuerabzug aus nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Juli 2004 ausgestellten Rechnungen (BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2003 - IV B 7 - S 7300 - 75/03 -) wird hingewiesen. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

<u>Tz.</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Rz.</u>
1	Ausstellung von Rechnungen	
1.1	Rechnung	1 bis 4
1.2	Rechnung in Form der Gutschrift	5 bis 8
2	Elektronisch übermittelte Rechnung	
2.1	Grundsätze	9 bis 13
2.2	Erstellung	
2.2.1	Qualifizierte elektronische Signatur	14 bis 19
2.2.2	Elektronischer Datenaustausch	20 bis 21
2.2.3	Sonderregelungen	22
2.2.3.1	Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung	23 bis 24
2.2.3.2	Online-Fahrausweise	25
2.3	Elektronisch übermittelte Gutschriften	26
2.4	Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte	27 bis 30
3	Pflichtangaben in der Rechnung	31 bis 33
3.1	Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers	34 bis 35
3.2	Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers	36 bis 40
3.3	Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)	41 bis 45
3.4	Zeitpunkt der Leistung und Vereinnahmung des Entgelts	46 bis 47
3.5	Entgelt	48 bis 49
3.6	Steuersatz oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung	50 bis 51
4	Berichtigung von Rechnungen	52 bis 55
5	Rechnungen über Kleinbeträge	56 bis 58
6	Fahrausweise als Rechnungen	59 bis 63
7	Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen	64 bis 66
8	Aufbewahrung von Rechnungen	67 bis 77
9	Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis	
9.1	Unrichtiger Steuerausweis	78 bis 81
9.2	Unberechtigter Steuerausweis	82 bis 85
9.3	Altfälle	86
10	Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	87 bis 92
11	Anwendungsregelungen	93

1 Ausstellung von Rechnungen

1.1 Rechnung

- 1 Gemäß § 14 Abs. 1 UStG i.V.m. § 31 Abs. 1 UStDV ist eine Rechnung jedes Dokument oder eine Mehrzahl von Dokumenten, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Die Bezeichnung der Rechnung im Geschäftsverkehr ist unbeachtlich.
- 2 Rechnungen können auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, auf elektronischem Weg übermittelt werden.
- 3 Gemäß § 14 Abs. 2 UStG ist der Unternehmer bei Ausführung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, stets verpflichtet, eine Rechnung auszustellen. Die Steuerpflicht ist in diesen Fällen nicht Voraussetzung für die Verpflichtung zur Rechnungserteilung. Eine Rechnung kann durch den leistenden Unternehmer selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten, der im Namen und für Rechnung des Unternehmers abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG), ausgestellt werden. Der Leistungsempfänger kann nicht Dritter sein. Zur Rechnungsausstellung durch den Leistungsempfänger vgl. Rz. 5 ff. Bedient sich der leistende Unternehmer zur Rechnungserstellung eines Dritten, so hat der leistende Unternehmer sicher zu stellen, dass der Dritte die Einhaltung der sich aus §§ 14 und 14a UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet.
- 4 Das Rechtsverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger ist zivilrechtlicher Natur. Soweit zwischen den Beteiligten ein schuldrechtlicher Vertrag besteht, handelt es sich bei der Verpflichtung des Leistenden zur Abrechnung um eine aus § 242 BGB abgeleitete zivilrechtliche Nebenpflicht. § 14 Abs. 2 UStG kommt insoweit nur deklaratorische Bedeutung zu. Streitigkeiten zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger über die Rechnungsausstellung sind gemäß § 13 GVG vor den ordentlichen Gerichten auszutragen.

1.2 Rechnung in Form der Gutschrift

- 5 Eine Gutschrift ist eine Rechnung, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird (§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). Folgende Neuerungen sind für die Ausstellung einer Gutschrift zu beachten:
 - Eine Gutschrift kann auch durch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, ausgestellt werden.
 - Der Leistungsempfänger kann mit der Ausstellung einer Gutschrift auch einen Dritten beauftragen, der im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG).
 - Die am Leistungsaustausch Beteiligten können frei vereinbaren, ob der leistende Unternehmer oder der in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG bezeichnete Leistungsempfänger abrechnet - die Vereinbarung hierüber muss vor der Abrechnung getroffen worden sein.

- Eine Gutschrift kann auch ausgestellt werden, wenn über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird oder wenn beim leistenden Unternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG die Steuer nicht erhoben wird. Dies kann dazu führen, dass der Empfänger der Gutschrift unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuer nach § 14c UStG schuldet.

Keine Gutschrift im vorgenannten Sinne ist die im allgemeinen Sprachgebrauch ebenso bezeichnete Korrektur einer zuvor ergangenen Rechnung.

- 6 Die Vereinbarung zur Abrechnung mit Gutschrift ist an keine besondere Form gebunden. Sie kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben. Sie kann auch mündlich getroffen werden.
- 7 Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Gutschrift ist, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer übermittelt worden ist und dieser dem ihm zugeleiteten Dokument nicht widerspricht (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG). Die Gutschrift ist übermittelt, wenn sie dem leistenden Unternehmer so zugänglich gemacht worden ist, dass er von ihrem Inhalt Kenntnis nehmen kann (vgl. BFH-Urteil vom 15. September 1994, BStBl 1995 II S. 275).
- 8 Der leistende Unternehmer kann der Gutschrift widersprechen. Der Widerspruch wirkt, auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird. Mit dem Widerspruch verliert die Gutschrift die Wirkung als Rechnung. Die Wirksamkeit des Widerspruchs setzt den Zugang beim Gutschriftsaussteller voraus (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1993, BStBl II S. 779).

2 Elektronisch übermittelte Rechnung

2.1 Grundsätze

- 9 Rechnungen können - vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers - auch auf elektronischem Weg übermittelt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 10 Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf dabei keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Die Zustimmung kann z.B. in Form einer Rahmenvereinbarung erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.
- 11 Nach § 14 Abs. 3 UStG sind bei elektronischer Übermittlung der Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts zu gewährleisten. Dies kann auf zwei Arten erfolgen:

- mit qualifizierter elektronischer Signatur oder mit qualifizierter elektronischer Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG) oder
 - im EDI-Verfahren mit einer zusätzlichen zusammenfassenden Rechnung in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese zusammenfassende Rechnung mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde (§ 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG).
- 12 Der Aufbau und der Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen für das Finanzamt innerhalb angemessener Frist nachprüfbar sein (§ 145 AO). Dies setzt eine Dokumentation voraus, dass das Verfahren den Anforderungen der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) genügt (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95 -, BStBl I S. 738).
- 13 Bei der Prüfung elektronisch übermittelter Rechnungen i.S.d. § 14 Abs. 3 UStG sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 -, BStBl I S. 415, über die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) zu beachten. Fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage der Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegt. Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, auf Anforderung nachzuweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG erfüllt.

2.2 Erstellung

2.2.1 Qualifizierte elektronische Signatur

- 14 Gemäß § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG ist eine elektronisch übermittelte Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur (§ 2 Nr. 3 SigG) oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung (§ 2 Nr. 15 SigG) zu versehen. Zur Erstellung der Signatur wird ein qualifiziertes Zertifikat benötigt, das von einem Zertifizierungsdiensteanbieter ausgestellt wird und mit dem die Identität des Zertifikatsinhabers bestätigt wird (§ 2 Nr. 7 SigG).
- 15 Dieses Zertifikat kann nach § 2 Nr. 7 SigG nur auf natürliche Personen ausgestellt werden. Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen bevollmächtigt werden, für den Unternehmer zu signieren. Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.
- 16 Der Zertifikatsinhaber kann zusätzliche Attribute einsetzen (vgl. § 7 SigG). Ein Attribut kann z.B. lauten „Frau Musterfrau ist Handlungsbevollmächtigte des Unternehmers A und berechtigt, für Unternehmer A Rechnungen bis zu einer Höhe von 100 000 Euro Gesamtbetrag zu unterzeichnen“. Auch Vertreterregelungen und ggf. erforderliche Zeichnungsberechtigungen, die an die Unterzeichnung durch mehrere Berechtigte gekoppelt sind, können durch Attribute abgebildet werden.

- 17 Nach § 5 Abs. 3 SigG kann in einem qualifizierten Zertifikat auf Verlangen des Zertifikatsinhabers anstelle seines Namens ein Pseudonym aufgeführt werden. Das Finanzamt hat gemäß § 14 Abs. 2 SigG einen Anspruch auf Auskunft gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter, soweit dies zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist.
- 18 Für die Erstellung qualifizierter elektronischer Signaturen sind alle technischen Verfahren (z.B. Smart-Card, „Kryptobox“) zulässig, die den Vorgaben des Signaturgesetzes entsprechen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen auf Anforderung nachzuweisen. Der Rechnungsaussteller kann die Rechnungen auch in einem automatisierten Massenverfahren signieren.
- 19 Es ist zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer qualifizierten elektronischen Signatur an den Empfänger zu übermitteln.

2.2.2 Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

- 20 Gemäß § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG ist es zulässig, eine Rechnung im EDI-Verfahren zu übermitteln, wenn zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, übermittelt wird. Voraussetzung für die Anerkennung der im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. EG Nr. L 338 S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.
- 21 Für mehrere getrennte Lieferungen von Gegenständen oder mehrere Dienstleistungen kann periodisch (z.B. Tag, Woche, Monat) eine zusammenfassende Rechnung ausgestellt werden. Diese muss die in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Merkmale enthalten. Bei fehlenden Angaben ist auf die ergänzenden Dokumente hinzuweisen (§ 31 Abs. 1 UStDV). Die zusammenfassende Rechnung muss dabei für die einzelnen Umsätze eines Übertragungszeitraums die Entgelte in einer Summe zusammenfassen. Das Gleiche gilt für die darauf entfallenden Steuerbeträge.

2.2.3 Sonderregelungen

- 22 Auch bei Rechnungen, die per Telefax oder E-Mail übermittelt werden, und bei als Rechnungen geltenden Fahrausweisen i.S.d. § 34 UStDV, die im Online-Verfahren erstellt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. Hierfür gelten unter der Voraussetzung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung im Einzelfall gegeben sind, folgende Sonderregelungen:

2.2.3.1 Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung

- 23 Bei der Übermittlung von Rechnungen per Telefax ist nur die Übertragung von Standard-Telefax an Standard-Telefax zulässig. Voraussetzung für die Anerkennung zum Zweck des Vorsteuerabzuges ist, dass der Rechnungsaussteller einen Ausdruck in Papierform aufbewahrt und der Rechnungsempfänger die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahrt. Sollte das Telefax auf Thermopapier ausgedruckt sein, ist es durch einen nochmaligen Kopiervorgang auf Papier zu konservieren, das für den gesamten Aufbewahrungszeitraum nach § 14b Abs. 1 UStG lesbar ist.
- 24 Bei allen anderen Telefax-Übertragungsformen wie z.B. Übertragung von Standard-Telefax an Computer-Telefax/Fax-Server, Übertragung von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax und Übertragung von Computer-Telefax/Fax-Server an Computer-Telefax/Fax-Server sowie bei Übermittlung der Rechnung per E-Mail ist entsprechend § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung erforderlich, um die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten zu gewährleisten.

2.2.3.2 Online-Fahrausweise

- 25 Bei Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ist es für Zwecke des Vorsteuerabzuges nicht zu beanstanden, wenn der Fahrausweis im Online-Verfahren abgerufen wird und durch das Verfahren sichergestellt ist, dass eine Belastung auf einem Kunden- oder Kreditkartenkonto erfolgt. Zusätzlich hat der Rechnungsempfänger einen Papierausdruck des im Online-Verfahren abgerufenen Dokuments aufzubewahren, das die nach § 34 UStDV erforderlichen Angaben enthält.

2.3 Elektronisch übermittelte Gutschriften

- 26 Eine Gutschrift auf elektronischem Weg ist zulässig. Dabei ist die Gutschrift durch den Leistungsempfänger mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen. Bei Abrechnung durch Gutschrift im EDI-Verfahren hat der Leistungsempfänger zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung nach Maßgabe des § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG zu erstellen und zu übermitteln (siehe Rz. 20 f.). Die Sonderregelungen nach Rz. 22 ff. gelten entsprechend.

2.4 Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte

- 27 Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG). Dies gilt auch für elektronisch übermittelte Rechnungen.

- 28 Bei der Einschaltung von Dritten werden eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt, für den leistenden Unternehmer oder im Fall der Gutschrift für den Leistungsempfänger Rechnungen mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.
- 29 Die Anforderungen des § 14 Abs. 3 UStG gelten nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. Der Dritte ist nach § 93 ff. AO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten.
- 30 Der Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung, die mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, kann die ihm nach den GDPdU vorgeschriebenen Prüfungsschritte auch auf einen Dritten übertragen. Dies gilt insbesondere für die entsprechende Prüfung einer elektronisch übermittelten Rechnung in Form einer Gutschrift mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur.

3 Pflichtangaben in der Rechnung

- 31 Die folgenden Ausführungen gelten nur für Rechnungen an andere Unternehmer oder an juristische Personen, soweit sie nicht Unternehmer sind, sowie an andere Leistungsempfänger, die in § 14a UStG bezeichnet sind. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um steuerpflichtige oder steuerfreie Leistungen oder um Teilleistungen handelt oder ob die Sonderregelungen nach den §§ 23 bis 25c UStG angewendet werden.
- 32 Die Pflichtangaben ergeben sich aus § 14 Abs. 4, § 14a UStG sowie aus den §§ 33 und 34 UStDV.
- 33 Die Gesamtheit aller Dokumente, die die nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG geforderten Angaben insgesamt enthalten, bildet die Rechnung. In einem Dokument fehlende Angaben müssen in anderen Dokumenten enthalten sein. In einem dieser Dokumente müssen mindestens das Entgelt und der Steuerbetrag angegeben werden. Außerdem sind in diesem Dokument alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben (§ 31 Abs. 1 UStDV). Alle Dokumente müssen vom Rechnungsaussteller erstellt werden. Im Fall der Gutschrift muss deshalb der Gutschriftsaussteller alle Dokumente erstellen. Ist ein Dritter mit der Rechnungserstellung beauftragt (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG), ist auch derjenige, der den Dritten mit der Rechnungserstellung beauftragt hat, zur Erstellung der fehlenden Dokumente berechtigt. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung ist es zulässig, auf den vom leistenden Unternehmer erstellten Lieferschein Bezug zu nehmen.

3.1 Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers

- 34 Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG sind in der Rechnung der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers jeweils vollständig anzugeben. Dabei ist es gemäß § 31 Abs. 2 UStDV wie bisher ausreichend, wenn sich aufgrund der in die Rechnung auf-

genommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen. Verfügt der Leistungsempfänger über ein Postfach oder über eine Großkundenadresse, ist es ausreichend, wenn diese Daten anstelle der Anschrift angegeben werden.

- 35 Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft kann der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Organgesellschaft die Leistung erbracht bzw. bezogen hat. Bei Unternehmern, die über mehrere Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Betriebsteile verfügen, gilt jede betriebliche Anschrift als vollständige Anschrift.

3.2 Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers

- 36 Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG muss der leistende Unternehmer in der Rechnung entweder die ihm vom inländischen Finanzamt erteilte Steuernummer oder die vom Bundesamt für Finanzen erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angeben. Wurde dem leistenden Unternehmer keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt, ist zwingend die erteilte Steuernummer anzugeben. Wenn das Finanzamt eine gesonderte Steuernummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat (z. B. bei von der Zuständigkeit nach dem Betriebsitz abweichender Zuständigkeit nach § 21 AO), ist diese anzugeben. Erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine neue Steuernummer (z.B. bei Verlagerung des Unternehmenssitzes), ist nur noch diese zu verwenden. Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer die vom Finanzamt erteilte Steuernummer um zusätzliche Angaben (z.B. Name oder Anschrift des Finanzamts, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel) ergänzt. Im Fall der 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.
- 37 Leistet ein Unternehmer im eigenen Namen (Eigengeschäft) und vermittelt er einen Umsatz in fremden Namen und für fremde Rechnung (vermittelter Umsatz), gilt für die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Folgendes:
- Für das Eigengeschäft gibt der leistende Unternehmer seine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an.
 - Rechnet der Unternehmer über einen vermittelten Umsatz ab (z.B. Tankstellenbetreiber, Reisebüro), hat er die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers (z.B. Mineralölgesellschaft, Reiseunternehmen) anzugeben.
 - Werden das Eigengeschäft und der vermittelte Umsatz in einer Rechnung aufgeführt (vgl. Abschnitt 188 Abs. 3 UStR), kann aus Vereinfachungsgründen der jeweilige Umsatz durch Kennziffern oder durch Symbole der jeweiligen Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifika-

tionsnummer zugeordnet werden. Diese sind in der Rechnung oder in anderen Dokumenten (§ 31 UStDV) zu erläutern.

- 38 Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft muss die Organgesellschaft die ihr oder dem Organträger erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Steuernummer des Organträgers angeben.
- 39 Die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist vorbehaltlich der §§ 33 und 34 UStDV auch erforderlich, wenn:
- beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird,
 - ausschließlich über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird,
 - der Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 UStG i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 Steuerschuldner ist (vgl. auch § 14a Abs. 5 UStG).
- 40 Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es unschädlich, wenn vor dem 1. Januar 2004 geschlossene Verträge keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers enthalten. Es ist nicht erforderlich, diese Verträge um die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu ergänzen. Ein nach dem 31. Dezember 2003 geschlossener Vertrag erfüllt die Anforderung des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, wenn er die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers enthält. Ist in dem Vertrag die Steuernummer angegeben und erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine neue Steuernummer (z.B. bei Verlagerung des Unternehmenssitzes), ist der Vertragspartner in geeigneter Weise darüber zu informieren. Die leichte Nachprüfbarkeit dieser Angabe muss beim Leistungsempfänger gewährleistet sein. Es ist nicht erforderlich, dass auf den Zahlungsbelegen die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers angegeben ist.

3.3 Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)

- 41 Durch die fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer) soll ab sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist. Bei der Erstellung der Rechnungsnummer ist es zulässig, eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden. Auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich. Es ist auch zulässig, im Rahmen eines weltweiten Abrechnungssystems verschiedener, in unterschiedlichen Ländern angesiedelter Konzerngesellschaften nur einen fortlaufenden Nummernkreis zu verwenden.
- 42 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. Dabei sind Nummernkreise für zeitlich, geographisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche zulässig, z.B. für Zeiträume (Monate, Wochen, Tage), verschiedene Filialen, Betriebsstätten einschließlich Organgesellschaften oder Bestandsobjekte.

Es muss jedoch gewährleistet sein (z.B. durch Vergabe einer bestimmten Klassifizierung für einen Nummernkreis), dass die jeweilige Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist.

- 43 Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es unschädlich, wenn vor dem 1. Januar 2004 geschlossene Verträge keine fortlaufende Nummer enthalten. Es ist nicht erforderlich, diese Verträge um eine fortlaufende Nummer zu ergänzen. Bei ab 1. Januar 2004 geschlossenen Verträgen über Dauerleistungen ist es ausreichend, wenn diese Verträge eine einmalige Nummer enthalten (z.B. Wohnungs- oder Objektnummer, Mieternummer). Es ist nicht erforderlich, dass Zahlungsbelege eine gesonderte fortlaufende Nummer erhalten.
- 44 Im Fall der Gutschrift ist die fortlaufende Nummer durch den Gutschriftsaussteller zu vergeben.
- 45 Kleinbetragsrechnungen gemäß § 33 UStDV und Fahrausweise gemäß § 34 UStDV müssen keine fortlaufende Nummer enthalten.

3.4 Zeitpunkt der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts

- 46 Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben. Das gilt auch bei der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts für eine noch nicht ausgeführte Leistung, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung jeweils feststeht und nicht mit dem Rechnungsdatum identisch ist. In den Fällen, in denen der Zeitpunkt nicht feststeht, etwa bei einer Rechnung über Voraus- oder Anzahlungen, ist eine Angabe entbehrlich. Allerdings ist auf der Rechnung kenntlich zu machen, dass über eine noch nicht erbrachte Leistung abgerechnet wird. Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung dabei der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird.
- 47 Ist in einem Vertrag - z.B. Miet- oder Pachtvertrag, Wartungsvertrag oder Pauschalvertrag mit einem Steuerberater - 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. Soweit periodisch wiederkehrende Zahlungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses in der Höhe und zum Zeitpunkt der vertraglichen Fälligkeiten erfolgen und keine ausdrückliche Zahlungsbestimmung vorliegt, ergibt sich der Zeitpunkt der Leistung aus Vereinfachungsgründen durch die Zuordnung der Zahlung zu der Periode, in der sie geleistet wird. Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Zahlungsbeleg vom Leistungsempfänger ausgestellt wird.

3.5 Entgelt

- 48 Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG sind in der Rechnung die jeweiligen Entgelte aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen getrennt anzugeben.

- 49 Zusätzlich ist jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist, anzugeben. Dies bedeutet im Fall der Vereinbarung von Boni, Skonti und Rabatten, bei denen im Zeitpunkt der Rechnungserstellung die Höhe der Entgeltsminderung nicht feststeht, dass in der Rechnung auf die entsprechende Vereinbarung hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV). Dies gilt sowohl im Fall des Steuerausweises in einer Rechnung als auch im Fall des Hinweises auf eine Steuerbefreiung.

3.6 Steuersatz oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung

- 50 Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG ist in der Rechnung der Steuersatz sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag oder im Fall der Steuerbefreiung ein Hinweis auf die Steuerbefreiung anzubringen. Bei dem Hinweis auf eine Steuerbefreiung ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer die entsprechende Vorschrift des UStG oder der 6. EG-Richtlinie nennt. Allerdings soll in der Rechnung ein Hinweis auf den Grund der Steuerbefreiung enthalten sein. Dabei reicht regelmäßig eine Angabe in umgangssprachlicher Form aus (z.B. „Ausfuhr“, „innergemeinschaftliche Lieferung“, „steuerfreie Vermietung“, „Krankentransport“, usw.).
- 51 Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es unschädlich, wenn vor dem 1. Januar 2004 geschlossene Verträge keinen Hinweis auf eine anzuwendende Steuerbefreiung enthalten.

4 Berichtigung von Rechnungen

- 52 Gemäß § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG enthält oder wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Dabei müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben ergänzt oder berichtigt werden. Die Berichtigung muss durch ein Dokument erfolgen, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn in diesem Dokument die fortlaufende Nummer der ursprünglichen Rechnung angegeben ist. Das Dokument, mit dem die Berichtigung durchgeführt werden soll, muss die formalen Anforderungen der §§ 14 und 14a UStG erfüllen. Dies bedeutet insbesondere bei elektronischer Übermittlung, dass die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG gegeben sein müssen.
- 53 Die Berichtigung einer Rechnung kann nur durch den Rechnungsaussteller selbst vorgenommen werden. Lediglich in dem Fall, in dem ein Dritter mit der Ausstellung der Rechnung beauftragt wurde (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG), kann die Berichtigung durch den leistenden Unternehmer selbst oder im Fall der Gutschrift durch den Gutschriftsaussteller vorgenommen werden. Im Einzelnen wird zur Ergänzung und Berichtigung von Rechnungsangaben auf Abschnitt 185 Abs. 4 UStR verwiesen.
- 54 Da der Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG im Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung sein muss, kann er vom Rechnungsaussteller eine Berichtigung verlangen, wenn die Rechnung nicht diesen Anforderungen genügt und dadurch der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gefährdet würde. Zum zivilrechtlichen Anspruch vgl. Rz. 4.

55 Zu den Fällen des unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises vgl. Rz. 78 ff.

5 Rechnungen über Kleinbeträge

- 56 Gemäß § 33 UStDV sind in Rechnungen, deren Gesamtbetrag 100 Euro nicht übersteigt (Kleinbetragsrechnungen), abweichend von § 14 Abs. 4 UStG nur folgende Angaben erforderlich:
- der vollständige Name und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
 - das Ausstellungsdatum,
 - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung und
 - das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe sowie
 - der anzuwendende Steuersatz oder
 - im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Wird in einer Rechnung über verschiedene Leistungen abgerechnet, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Leistungen die jeweiligen Summen anzugeben.

- 57 Dabei sind die übrigen formalen Voraussetzungen des § 14 UStG zu beachten. Die Grundsätze der §§ 31 (Angaben in der Rechnung) und 32 (Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen) UStDV sind entsprechend anzuwenden.
- 58 Wird über Leistungen i.S.d. §§ 3c (Ort der Lieferung in besonderen Fällen), 6a (Innergemeinschaftliche Lieferung) oder 13b (Leistungsempfänger als Steuerschuldner) UStG abgerechnet, gilt § 33 UStDV nicht.

6 Fahrausweise als Rechnungen

- 59 Fahrausweise gelten gemäß § 34 UStDV als Rechnungen, wenn sie die folgenden Angaben enthalten:
- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, der die Beförderungsleistung ausführt (§ 31 Abs. 2 UStDV ist entsprechend anzuwenden),
 - das Ausstellungsdatum,
 - das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe,
 - den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt,
 - im Fall der Anwendung des § 26 Abs. 3 UStG ein Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung im Luftverkehr.

- 60 Auf Fahrausweisen der Eisenbahnen, die dem öffentlichen Verkehr dienen, kann an Stelle des Steuersatzes die Tarifentfernung angegeben werden.
- 61 Die übrigen formalen Voraussetzungen des § 14 UStG sind zu beachten. Zur Erstellung von Fahrausweisen im Online-Verfahren vgl. Rz. 25.
- 62 Fahrausweise für eine grenzüberschreitende Beförderung im Personenverkehr und im internationalen Eisenbahn-Personenverkehr gelten nur dann als Rechnung i.S.d. § 14 UStG, wenn eine Bescheinigung des Beförderungsunternehmers oder seines Beauftragten darüber vorliegt, welcher Anteil des Beförderungspreises auf das Inland entfällt. In der Bescheinigung ist der Steuersatz anzugeben, der auf den auf das Inland entfallenden Teil der Beförderungsleistung anzuwenden ist.
- 63 Die Ausführungen in den Rz. 59 bis 62 gelten für Belege im Reisegepäckverkehr entsprechend.

7 Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

- 64 § 14a UStG regelt die zusätzlichen Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen. § 14a UStG ergänzt § 14 UStG. Soweit nichts anderes bestimmt ist, bleiben die Regelungen des § 14 UStG unberührt. Dies schließt die nach § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben ein.
- 65 Zu den besonderen Fällen gehören:
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Begutachtung (§ 3a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3c UStG),
 - Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UStG),
 - innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, damit zusammenhängende sonstige Leistungen und die Vermittlung dieser Leistungen (§ 3b Satz 2 UStG),
 - Lieferungen i.S.d. § 3c UStG,
 - innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG),
 - innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge (§§ 2a, 6a UStG),
 - Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG),
 - Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG),
 - Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) und
 - innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG).
- 66 Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten:
- Eine Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen muss nach § 14a Abs. 4 UStG in jedem Fall die in § 1b Abs. 2 und 3 UStG bezeichneten Merkmale enthalten.
 - In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) und der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) ist nach § 14a Abs. 6 UStG in der Rechnung auf die Anwendung der entsprechenden Sonderregelungen hinzuweisen (zur Gestaltung des Hinweises vgl. Rz. 50).

8 Aufbewahrung von Rechnungen

67 Gemäß § 14b Abs. 1 UStG hat der Unternehmer aufzubewahren:

- ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat,
- alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat.

68 Die Aufbewahrungsfrist beträgt zehn Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO).

69 Die Aufbewahrungspflichten gelten auch:

- für Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG),
- in den Fällen, in denen der letzte Abnehmer die Steuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG schuldet, für den letzten Abnehmer und
- in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet, für den Leistungsempfänger (unabhängig davon, ob die Leistung für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurde).

70 Bei elektronisch übermittelten Rechnungen hat der Unternehmer neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur), selbst wenn nach anderen Vorschriften die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist.

71 Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig.

72 Die Rechnungen können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergaben auf einem Bildträger (z.B. Mikrofilm) oder auf anderen Datenträgern (z.B. Magnetband, Diskette, CD-Rom) aufbewahrt werden (vgl. § 147 Abs. 2 AO). Das bei der Aufbewahrung angewandte Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 1. Februar 1984 (BStBl I S. 155) und den diesem Schreiben beigefügten „Mikrofilm-Grundsätzen“ sowie den „Grundsätzen DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS -“ (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7. November 1995 - BStBl I S. 738), entsprechen. Unter dieser Voraussetzung können die Originale der Rechnungen grundsätzlich vernichtet werden (vgl. Abschnitt 255 Abs. 2 UStR).

- 73 Im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer sind verpflichtet, die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete aufzubewahren (§ 14b Abs. 2 Satz 1 UStG). Ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat (§ 14b Abs. 3 UStG).
- 74 Bei elektronisch aufbewahrten Rechnungen (dabei muss es sich nicht um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln) kann der im Inland oder der in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer die Rechnungen im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete, im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufbewahren, soweit eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung durch das Finanzamt gewährleistet ist. Bewahrt der Unternehmer in diesem Fall die Rechnungen nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete auf, hat er dem für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamt den Aufbewahrungsort unaufgefordert und schriftlich mitzuteilen.
- 75 Ein nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer hat die Rechnungen im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufzubewahren. Er ist verpflichtet, dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger unverzüglich zur Verfügung zu stellen. Kommt der Unternehmer dieser Verpflichtung nicht oder nicht rechtzeitig nach, kann das Finanzamt verlangen, dass er die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete aufbewahrt. Ist ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer nach den Bestimmungen des Staates, in dem er ansässig ist, verpflichtet, die Rechnungen im Staat der Ansässigkeit aufzubewahren, ist es ausreichend, wenn dieser Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet Ablichtungen der aufzubewahrenden Rechnungen aufbewahrt.
- 76 Für die Archivierung und Prüfbarkeit von Rechnungen sind die Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere §§ 146, 147, 200 AO) sowie das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 -, BStBl I S. 415, über die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) zu beachten.
- 77 Für den Bereich der Ertragsteuern bestimmt sich der Aufbewahrungsort weiterhin nach § 146 Abs. 2 AO.

9 Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis

9.1 Unrichtiger Steuerausweis

- 78 Weist der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte in einer nach dem 31. Dezember 2003 ausgestellten Rechnung einen höheren Steuerbetrag aus, als der leistende Unternehmer nach dem Gesetz schuldet (unrichtiger Steuerausweis), schuldet der leistende Unternehmer auch den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG). Die Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Angaben enthält. Die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages ist jedoch unverzichtbar.
- 79 Der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte kann den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. In diesem Fall ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden. Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrages ist folglich für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde. Zur Berichtigung von Rechnungen im Übrigen vgl. Rz. 52 bis 54.
- 80 Hat der Leistungsempfänger entgegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG einen höheren Betrag als die für die Lieferung oder sonstige Leistung gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer geltend gemacht, hat er den Mehrbetrag an das Finanzamt zurückzuzahlen. Die Rückzahlung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, für den der Mehrbetrag als Vorsteuer abgezogen wurde.
- 81 In den Fällen eines unrichtigen Steuerausweises bei Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (§ 1 Abs. 1a UStG) und bei Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG ist die Berichtigung des geschuldeten Betrages jedoch nur zulässig, wenn die Rechnung berichtigt wird und soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist (§ 14c Abs. 1 Satz 3 UStG). Zur Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens und zum besonderen Berichtigungsverfahren vgl. Rz. 82 bis 85.

9.2 Unberechtigter Steuerausweis

- 82 Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet den ausgewiesenen Betrag (§ 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG). Dies betrifft vor allem Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird, gilt aber auch, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt. Die Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Angaben enthält. Die Angabe des Rechnungsausstellers und des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages sind jedoch unverzichtbar.
- 83 Soweit der Aussteller der Rechnung den unberechtigten Steuerausweis gegenüber dem Belegempfänger für ungültig erklärt hat und die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt wurde, ist dem Schuldner des Steuerbetrages die Möglichkeit zur Berichtigung einzuräumen (§ 14c Abs. 2 Satz 3 ff. UStG). § 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend anzuwenden.

Auf den guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 2001, BStBl II 2004 S.)¹. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an das Finanzamt zurückgezahlt worden ist.

- 84 Der Schuldner des unberechtigt ausgewiesenen Betrages hat die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages bei dem für seine Besteuerung zuständigen Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen. Diesem Antrag hat er ausreichende Angaben über die Identität des Rechnungsempfängers beizufügen. Das Finanzamt des Schuldners des unberechtigt ausgewiesenen Betrages hat durch Einholung einer Auskunft beim Finanzamt des Rechnungsempfängers zu ermitteln, in welcher Höhe und wann ein unberechtigt in Anspruch genommener Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger zurückgezahlt wurde. Nach Einholung dieser Auskunft teilt das Finanzamt des Schuldners des unberechtigt ausgewiesenen Betrages diesem mit, für welchen Besteuerungszeitraum und in welcher Höhe die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages vorgenommen werden kann. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist (§ 14c Abs. 2 Satz 5 UStG). Wurde beim Empfänger der Rechnung kein Vorsteuerabzug vorgenommen, ist der wegen unberechtigten Steuerausweises geschuldete Betrag beim Aussteller der Rechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG entstanden ist.
- 85 Für die Berichtigung des aufgrund des unberechtigten ausgewiesenen Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 UStG ergangenen Steuerbescheides gelten die allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung.

9.3 Altfälle

- 86 Die Regelungen der Rz. 82 bis 85 sind sinngemäß auch in allen Fällen anzuwenden, in denen in einer vor dem 1. Januar 2004 erteilten Rechnung die Steuer unberechtigt ausgewiesen wurde (§ 14 Abs. 3 UStG in der bis 31. Dezember 2003 geltenden Fassung). Sofern eine Änderung der Festsetzung des Besteuerungszeitraums der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens wegen Eintritt der Bestandskraft nicht mehr möglich ist, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Erlass gemäß § 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen vorliegen.

10 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

- 87 Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar.

¹ Anm.: Das BFH-Urteil wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im BStBl. Teil II veröffentlicht.

Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer nach den §§ 14 und 14a UStG ausgestellten Rechnung ist und dass die Rechnung alle in den §§ 14 und 14a UStG geforderten Angaben enthält, d.h., die Angaben in der Rechnung vollständig und richtig sind. Im Fall der Berichtigung einer Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV (siehe Rz. 52 bis 54) ist ein Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zulässig, in dem alle nach den §§ 14 und 14a UStG erforderlichen Angaben an den Leistungsempfänger übermittelt wurden.

- 88 Der Leistungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen. Dabei ist allerdings der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren.
- 89 Die Überprüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder der inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich. Ist eine dieser Angaben unrichtig und konnte der Unternehmer dies nicht erkennen, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, wenn im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.

Unberührt davon bleibt, dass der Unternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen eines anderen Unternehmers für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann. Deshalb ist z.B. der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die Identität des leistenden Unternehmers mit den Rechnungsangaben nicht übereinstimmt oder über eine nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.

- 90 Hinsichtlich der übrigen nach den §§ 14, 14a UStG erforderlichen Angaben hat der Rechnungsempfänger dagegen die inhaltliche Richtigkeit der Angaben zu überprüfen. Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Bei unrichtigen Angaben entfällt der Vorsteuerabzug. Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzuges zur Folge haben, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrages. Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden.
- 91 Der Vorsteuerabzug kann erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt hat und die zu berichtigten Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat.
- 92 Ungenauigkeiten führen unter den übrigen Voraussetzungen nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges, 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 Leistungszeitpunkts möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnenstellend sind.

11 Anwendungsregelungen

93 Dieses Schreiben tritt mit Wirkung ab 1. Januar 2004 an die Stelle der BMF-Schreiben vom 25. Mai 1992 - IV A 2 - S 7280 - 8/92 - (BStBl I S. 376) und vom 28. Juni 2002 - IV B 7 - S 7280 - 151/02 - (BStBl I S. 660).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Wolff