

Informationen zur Umsatzsteuer

Umsatzsteuerrechtliche Information – Achtung: Sämtliche umsatzsteuerrechtlichen Regelungen unterliegen ständigen Veränderungen durch die Rechtsprechung und den Gesetzgeber – aus diesem Grunde ist für jeden Einzelfall eine aktuelle Beratung einzuholen.

Ort der sonstigen Leistung ab 1.1.2010

Der Rat der EU hat 2008 zwei Richtlinien zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erlassen, die zum 1.1.2010 in nationales Recht umzusetzen sind. Diese ändern die Ortsbestimmungen für sonstige Leistungen, erweitern das Reverse-Charge-Verfahren sowie die Angaben in der Zusammenfassenden Meldung um die innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen und regeln das Vorsteuer-Vergütungsverfahren neu.

Der nationale Gesetzgeber hat die europäischen Vorgaben im Jahressteuergesetz 2009 in nationales Recht umgesetzt. Änderungen wird es noch bei der Zusammenfassenden Meldung geben, die derzeit im „Entwurf für ein Drittes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ beraten werden.

Die Änderungen zur Neuregelung der Ortsbestimmung für sonstige Leistungen treten am 1.1.2010 in Kraft.

Sonstige Leistungen an einen Unternehmer

Sonstige Leistungen an einen Unternehmer (B2B-Leistung, Business-to-Business) werden regelmäßig an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (Empfängersitzprinzip). Das gilt für die Leistungserbringung sowohl gegenüber Unternehmern mit Sitz in der EU als auch mit Sitz im Drittland.

Den Unternehmern gleichgestellt werden insoweit juristische Personen (insbesondere des öffentlichen Rechts), soweit sie nicht unternehmerisch tätig sind und ihnen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

Die Leistung muss für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt worden sein. Die bisherige Möglichkeit, für bestimmte innergemeinschaftliche sonstige Leistungen den Leistungsort durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu verlagern, wird abgeschafft. Verwendet der Leistungsempfänger aber eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, kann der Leistende davon ausgehen, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich bezogen wird. Für den unternehmerischen Bereich bezogen sind auch Leistungen, die der Erbringung nicht steuerbarer Umsätze dienen.

Der Leistungsort liegt am Ort einer Betriebsstätte des Leistungsempfängers, wenn die Leistung an diese Betriebsstätte ausgeführt wird.

Sonstige Leistungen an Endverbraucher

Bei sonstigen Leistungen an Endverbraucher (Leistungen im B2C-Bereich, Business-to-Consumer) bleibt es grundsätzlich bei der Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmers (Unternehmer-Sitz-Prinzip). Liegt der Ort im Ausland, ist die Leistung im Inland nicht steuerbar. Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer. Für Registrierung, Rechnungslegung, Fiskalvertretung und das Besteuerungsverfahren gilt das Recht des jeweils anderen Staates.

Ausnahmen von der grundsätzlichen Ortsregelung

Die nachfolgend genannten Ausnahmen gelten sowohl für Leistungen an Unternehmer als auch für Leistungen an Endverbraucher.

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind insbesondere anzusehen:

- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken und
- sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder Ausführung von Bauleistungen dienen.

Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem das Beförderungsmittel dem Empfänger körperlich übergeben wird. Als kurzfristig gilt eine Vermietung über einen ununterbrochenen Zeitraum

- von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen,
- von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln.

Veranstaltungsleistungen

Veranstaltungsleistungen sind kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind. Diese werden dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden.

Restaurationsleistungen

Für Restaurationsumsätze bestimmt sich der Leistungsort zukünftig nach dem Tätigkeits-Prinzip. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung), wenn sie nicht an Bord eines Schiffs, Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt, wird dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird. Damit werden die tatsächlich im Ausland erbrachten Restaurationsleistungen nicht mehr mit deutscher Umsatzsteuer belastet.

Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffs, Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet werden am Abgangsort erbracht.

Personenbeförderungen

Für Personenbeförderungsleistungen bestimmt sich der Leistungsort wie bisher nach dem Strecken-Prinzip. Die Beförderung einer Person wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine solche Beförderung nicht nur auf das Inland, ist nur der Teil der Leistung in Deutschland steuerbar, der auf das Inland entfällt.

Für alle vorgenannten Leistungen gilt, dass sie im B2B-Bereich zum Reverse-Charge-Verfahren führen können. Ob und wie stehen im Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaates. Sieht der jeweilige Mitgliedstaat die Übertragung der Steuerschuldnerschaft vor, hat der Leistende dort keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. Der Leistende hat den Umsatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben. In der Rechnung hat der Leistende seine und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben.

Sieht der jeweilige EU-Staat keine Übertragung der Steuerschuldnerschaft vor, ist der Leistende dort Steuerschuldner und hat die Erklärungspflichten des jeweiligen Belegenheitsstaates zu erfüllen.

Ausnahmen von der Ortsregelung bei Leistungen an Endverbraucher

Werkleistungen

Für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände bestimmt sich der Leistungsort nach dem Tätigkeits-Prinzip. Arbeiten in diesem Sinne sind hauptsächlich Werkleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen. Werkleistungen sind sonstige Leistungen, die sich auf die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes beziehen, wenn der Werkunternehmer den be- oder verarbeiteten Stoff nicht als Hauptstoff hinzugefügt hat, sondern es sich bei den Stoffen nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt.

Beispiele für solche Leistungen sind:

- der Zusammenbau einer Maschine ohne selbst beschaffte Hauptstoffe, wenn die Maschine nicht Grundstücksbestandteil wird
- die Vernichtung oder Entsorgung beweglicher körperlicher Gegenstände
- Wartungsarbeiten an beweglichen Anlagen, Maschinen und Kfz.

Vermittlungsleistungen

Für Vermittlungsleistungen bestimmt sich der Leistungsort nach dem Ort des vermittelten Umsatzes (vermittelte Lieferung, vermittelter Erwerb). Vermittlungsleistungen sind selbständige Leistungen, die darin bestehen, dass der Vermittler das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen. Ausreichen kann, dass der Vermittler einer Partei die Gelegenheit zum Vertragsabschluss nachweist. Der Vermittler kann aber auch im Auftrag der einen Partei mit der anderen Kontakt aufnehmen und über Einzelheiten des Vertragsabschlusses verhandeln.

Eine Vermittlungsleistung setzt voraus, dass der Unternehmer in fremdem Namen und auf fremde Rechnung tätig wird (Agent, Handelsvertreter).

Katalogleistungen

Bei Katalogleistungen hängt der Leistungsort vom Sitz oder Wohnort des Leistungsempfängers ab.

Hat der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.

Hat der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Katalogleistungen sind:

- Leistungen, die der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Warenzeichenrechten und ähnlichen (geschützten) Rechten dienen, z. B. Sprach-, Schrift- und Musikwerke, Lichtbildwerke, Filmwerke, Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art, wie Zeichnungen, Pläne und Karten.
- Leistungen, die der Werbung dienen. Das sind solche, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme sonstiger Leistungen auslösen sollen.
- berufstypische sonstige Leistungen, z. B. aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Steuerberater oder Sachverständiger.
- die Überlassung aller Erkenntnisse, die ihrer Art nach geeignet sind, technische oder wirtschaftliche Verwendung zu finden (ungeschützte Rechte), z. B. Informationen von Journalisten, Coaching, Leistungen der Erbenermittler.
- Leistungen in Verbindung mit Krediten.
- Personalgestellungen, also die entgeltliche Überlassung von Arbeitnehmern, die der Leistungsempfänger für seine Zwecke einsetzt.
- Die Vermietung körperlicher beweglicher Gegenstände, z. B. Musikinstrumente, Baumaschinen, Zapfanlagen.
- Telekommunikationsdienstleistungen
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
- auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen. Das sind Leistungen, die über das Internet erbracht werden und deren Erbringung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist, d.h. die Leistung ist automatisiert, wird nur mit wenig menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.

Keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung ist die Lieferung von Gegenständen nach elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung.

Güterbeförderungen

Für Güterbeförderungen und damit im Zusammenhang stehende Leistungen wie Beladen, Entladen, Umschlagen im B2B-Bereich bestimmt sich der Ort nach dem Empfängersitzprinzip. Damit muss nicht mehr zwischen inländischen Güterbeförderungen, innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und Drittlandsbeförderungen unterschieden werden.

Wird eine Güterbeförderungsleistung tatsächlich ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht und ist der Leistungsort für diese Leistung im Inland, wird es nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger den Umsatz nicht der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterwirft.

Beispiel: Ein deutscher Unternehmer D beauftragt einen norwegischen Unternehmer N Ware von Oslo nach Bergen zu transportieren.

Lösung: Da die Beförderungsleistung von einem Unternehmer (N) an einen Unternehmer (D) erbracht wird, findet sie am Sitzort des Empfängers, also in Deutschland, statt. Die Leistung ist in Deutschland umsatzsteuerpflichtig und D ist Steuerschuldner. Allerdings dürfte die Leistung auch in Norwegen steuerpflichtig sein. Um die Doppelbesteuerung zu vermeiden, würde die Finanzverwaltung es nicht beanstanden, wenn D die Leistung nicht in Deutschland versteuert.

Für Güterbeförderungsleistungen im B2C-Bereich bestimmt sich der Leistungsort wie bisher bei Inlands- und Drittlandsbeförderungen nach dem Strecken-Prinzip und bei innergemeinschaftlichen Beförderungen nach dem Ort des Beginns der Beförderung.

Grenzüberschreitende Leistungen innerhalb der EU

Der Leistungsort bestimmt sich im B2B-Bereich auch nach dem Sitzort des Leistungsempfängers, löst aber EU-weit eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, das so genannte Reverse-Charge-Verfahren aus. Außerdem muss der Unternehmer eine Zusammenfassende Meldung abgeben, wenn er steuerpflichtige sonstige Leistungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Leistungsempfänger erbracht hat, für die diese Leistungsempfänger in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, die Steuer schulden.

Außerdem hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlagen in seinen Umsatzsteuererklärungen (Vorermittlungen und Jahreserklärung) gesondert zu erklären.

Beispiel: Ein Uhrmacher aus Berlin wird von einem Unternehmer aus Dänemark beauftragt, eine Standuhr, die am Unternehmenssitz des Dänen dessen Büro ziert, zu reparieren. Der Däne verwendet seine ihm in Dänemark zugeteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Lösung: Durch die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann der Leistende davon ausgehen, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich bezogen wird. Da es sich um einen ausländischen Unternehmer handelt, wird die Reparaturleistung in Dänemark erbracht. Der Uhrmacher stellt keine deutsche Umsatzsteuer in Rechnung.

Rechnungen ausländischer Unternehmer

Erbringt ein ausländischer Unternehmer eine sonstige Leistung, bei der sich der inländische Leistungsort danach richtet, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, an die die Leistung erbracht wird, und schuldet der inländische Leistungsempfänger wegen der Umkehrung der Steuerschuldner die Steuer, hat der Leistende in der Rechnung auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer benötigt der Leistende auch für die Angabe in seiner Zusammenfassenden Meldung.

Zusammenfassende Meldung

Künftig müssen Unternehmer auch eine Zusammenfassende Meldung abgeben, wenn sie steuerpflichtige sonstige Leistungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Leistungsempfänger erbracht haben, für die diese im Ansässigkeitsstaat die Steuer schulden. Die Zusammenfassende Meldung muss vierteljährlich abgegeben werden.

Durch den auf den Angaben in der Zusammenfassenden Meldung basierenden Datenaustausch können die Mitgliedstaaten prüfen, ob die Umsatzsteuer auf diese Leistungen von den bei ihnen ansässigen Leistungsempfängern richtig und vollständig abgeführt wurde.

Vergütungsverfahren ab 1.1.2010

Die neuen Vorschriften sind auf Vergütungsanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Maßgebend ist also der Zeitpunkt der Antragstellung, nicht das Entstehen des Anspruchs auf Vorsteuern.

Das bisher bestehende Papierverfahren wird für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer auf ein elektronisches Verfahren umgestellt.

Die Anträge sind nicht mehr unmittelbar im Mitgliedstaat der Vergütung einzureichen. Der nicht im Mitgliedstaat der Vergütung Ansässige muss einen elektronischen Vergütungsantrag über das vom Ansässigkeits-Mitgliedstaat einzurichtende elektronische Portal an den Mitgliedstaat der Vergütung richten. Im Inland ansässige Unternehmer müssen ihre Anträge ab 2010 über ein elektronisches Portal zunächst dem Bundeszentralamt für Steuern zur Vollständigkeits- und Zulässigkeitsprüfung (insbesondere Unternehmereigenschaft des Antragstellers) übermitteln. Die Mindestbeträge für die Antragstellung betragen 50 € für Jahresanträge (bisher 25 €) und 400 € für Dreimonatsanträge und für Anträge, die mehr als drei Monate aber weniger als ein Jahr betreffen (bisher 200 €).

Die Vorlage von Originalrechnungen und Einfuhrdokumenten ist nicht mehr zwingend. Der Vergütungsmitgliedstaat kann (in allen Fällen) verlangen, dass der Antragsteller zusammen mit dem Vergütungsantrag elektronisch Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls die Bemessungsgrundlage mindestens 1.000 € beträgt. Der Vergütungsantrag muss dem Ansässigkeitsmitgliedstaat spätestens am 30. September des auf den Vergütungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen (bisher 30. Juni des Folgejahres).

Der Ansässigkeitsmitgliedstaat hat innerhalb von 15 Tagen nach Eingang des Vergütungsantrags diesen an den Vergütungsmitgliedstaat weiterzuleiten. Erfolgt die Vergütung erst nach Ablauf von 4 Monaten (bei Nachfragen der Finanzbehörde bis zu 8 Monate zuzüglich der Erstattungsfrist von 10 Tagen), ist der Vergütungsbetrag zu verzinsen.

Vergütungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

In einem anderen Mitgliedstaat ansässige Unternehmer müssen ihren Vergütungsantrag ausschließlich elektronisch über das in ihrem Ansässigkeitsmitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal beim Bundeszentralamt für Steuern einreichen. Der Antrag muss spätestens neun Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, auf das er sich bezieht, übermittelt worden sein. Die Vergütungssumme muss der Unternehmer selbst berechnen. Dem Antrag sind Rechnungen und Einfuhrbelege in Kopie, wenn die darin ausgewiesene Bemessungsgrundlage bestimmte Grenzen überschreitet, beizufügen. Des Weiteren wurden die Wertgrenzen, die für eine Antragstellung überschritten sein müssen, erhöht. Bei einem Antrag für ein Vierteljahr muss die Antragssumme mindestens 400 € betragen (bisher 200 €). Bei Jahresanträgen oder Anträgen für den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres beträgt die Antragssumme mindestens 50 € (bisher 25 €).

Auch der Bescheid wird nur noch auf elektronischem Weg erteilt und bekanntgegeben, und zwar per E-Mail.

Die Vergütung muss grundsätzlich spätestens nach 4 Monaten und 10 Tagen erfolgen. Werden die Kopien von Rechnungen und Einfuhrbelegen erst zu einem späteren Zeitpunkt eingereicht, beginnt die Erstattungsfrist erst wenn die Kopien dem Bundeszentralamt für Steuern vorliegen. Bei Nachfragen der Finanzbehörde verlängert sich die Bearbeitungszeit auf bis zu 8 Monate und 10 Tage. Wird die Bearbeitungszeit überschritten, ist der Vergütungsbetrag zu verzinsen.

Vergütungsverfahren für Drittlandsunternehmer

Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer haben ihren Vergütungsantrag grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen. Sie können den Antrag aber auch wie bisher durch Datenfernübertragung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermitteln. Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, auf das er sich bezieht, zu stellen. Die Vergütungssumme ist durch den Unternehmer zu berechnen und die maßgeblichen Rechnungen und Einfuhrbelege sind im Original zu übermitteln. Auch für Drittlandsunternehmer wurden die Wertgrenzen, die für eine Antragstellung überschritten sein müssen, verdoppelt. Bei einem Antrag für ein Vierteljahr muss die Antragssumme mindestens 1.000 € betragen (bisher 500 €). Bei Jahresanträgen oder Anträgen für den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres beträgt die Antragssumme mindestens 500 € (bisher 250 €). Der Antragsteller muss durch eine Bescheinigung nachweisen, dass er als Unternehmer im Ansässigkeitsstaat registriert ist.

Rechtsanspruch auf eine fehlerfreie Eingangsrechnung

Rechnungen sind das „*Transportmittel für den Vorsteuerabzug*“, sie sind nach – m.E. allerdings unzutreffender – Auffassung des BGH sogar selbst eine Steuergutschrift (BGH v. 14.1.1980 – II ZR 76/79, UR 1980, 247). Rechnungen sind damit für das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems von überragender Bedeutung; gleiches gilt für Fragen, welche Rechtsfolgen (Ab-)Rechnungsfehler auslösen und wie diese ggf. zu korrigieren sind. Hierauf haben Sie an dieser Stelle bereits folgende Antworten gefunden:

- Der Rechnungsaussteller (Debitor) hat die **Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung**
- Der Rechnungsempfänger (Kreditor) hat ein Zurückbehaltungsrecht, soweit Abrechnungsfehler für ihn (umsatzsteuerlich) von Nachteil sind, und damit ein **Zurückbehaltungsrecht in Höhe des Steuerbetrages**.

Der Rechnungsempfänger hat einen Rechtsanspruch auf die Beseitigung des Fehlers oder eines Mangels an der Rechnung, sofern er nach § 14 Abs. 2 UStG (überhaupt) einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer Rechnung hat.

Anspruch auf Erteilung einer Rechnung:

Nach § 14 Abs. 2 UStG steht dem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfänger ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer zu, sofern er eine juristische Person oder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat. Hierbei handelt es sich um einen **zivilrechtlichen Anspruch**, der gem. § 13 GVG vor den ordentlichen Gerichten gelten zu machen ist (Abschn. 183 Abs. 5 Sätze 1 f. UStR 2008). Für Fragen des Zivilrechts wirkt der Anspruch des Leistungsempfängers auf Rechnungserteilung gem. § 14 Abs. 2 UStG bei Bestehen eines Vertrages – also in den weitaus meisten Fällen – nur **deklaratorisch**. Die sich aus § 14 UStG ergebende Verpflichtung des Leistenden ergibt sich zivilrechtlich i.d.R. bereits aus dem **Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB)** als zivilrechtliche Nebenpflicht des Vertragsverhältnisses; ansonsten müsste der Vertragspartner einen ungerechtfertigten Nachteil durch die fehlende Vorsteuerabzugsmöglichkeit hinnehmen. Der Anspruch setzt voraus, dass der leistende Unternehmer zur Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt ist und ihn zivilrechtlich die **Abrechnungslast** trifft (vgl. BFH v. 4.3.1982 – V R 107/79, BStBl. II 1982, 309 = 93).

Der BGH **beschränkt allerdings die Durchsetzung** des Anspruchs auf Rechnungserteilung. So hat das Gericht bereits mehrfach darauf erkannt, dass bei ernstlichen **Zweifeln an der Umsatzsteuerbarkeit oder -pflicht** einer Leistung dem leistenden Unternehmer die Ausstellung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener USt nicht zuzumuten ist; auch dies sei eine Folge des § 14c UStG, aus dem sich für den leis-

tenden Unternehmer die bekannten Gefahren ergäben (BGH v. 24.2.1998 – VIII ZR 64/87, UR 1988, 183; BFH v. 10.11.1988 – VII ZR 137(7), UR 1989, 121, BFH v. 2.11.2001 – V ZR 224/00, UR 2002, 91). Einen Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung mit gesonderte ausgewiesener USt kann es danach nur geben, wenn die **objektive Steuerpflicht** der erbrachten Leistung feststeht. In diesen strittigen Fällen ist es vor Beschreiten des Rechtswegs erforderlich, dass der Vorgang bestandskräftig der USt unterworfen worden ist (vgl. Abschn. 183 Abs. 5 Satz 5 UStR 2008).

Zur Durchsetzung des zivilrechtlichen Anspruchs genügt auch nicht der bloße Hinweis des Leistungsempfängers auf die lediglich abstrakte umsatzsteuerliche Pflicht des leistenden Unternehmers zur Rechnungserstellung; es müssen vielmehr **eigene konkrete schutzwürdige Interessen** an der Rechnungserstellung nachgewiesen werden. Wird eine Leistung steuerfrei ausgeführt oder ist der Leistungsempfänger eine insoweit nicht unternehmerisch tätige juristische Person, entsteht dem Leistungsempfänger aus dem Fehler der Rechnung keinerlei Nachteil; in diesen Fällen wird eine zivilrechtliche Durchsetzung des Rechnungsanspruchs scheitern.

Anspruch auf Rechnungsberichtigung:

Hat der Leistungsempfänger nach § 14 Abs. 2 UStG einen Rechtsanspruch auf eine Rechnung, dann hat er für den Fall eines Fehlers oder Mangels der Rechnung auch einen Anspruch auf dessen Beseitigung (s.o.). Der Anspruch ist **nach dem UStG zeitlich unbefristet**; er verjährt damit in Ermangelung anderer rechtlicher Vorschriften **gem. § 195 BGB nach drei Jahren**.

Damit **kann** der leistende Unternehmer nach Ablauf der Verjährungsfrist die Korrektur einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung ablehnen; er ist allerdings auch weiterhin dazu **berechtigt**, nach Ablauf der Verjährungsfrist Änderungen an der Rechnung vorzunehmen.

Soweit allerdings erstmalig ein Steuerbetrag in einer Rechnung ausgewiesen wurde und die **Festsetzungsverjährung** für die Steuerfestsetzung des Leistungszeitraums bereits eingetreten ist, handelt es sich bei dem Steuerausweis des leistenden Unternehmers um einen unrichtigen i.S.v. § 14c Abs. 1 UStG.

Hinweis zur Problematik wg. Verjährung:

Gefahr der neuen kurzen Verjährung: Die seit dem 1.1.2002 kurze dreijährige Verjährung – bis zum 31.12.2001 waren dies noch 30 Jahre – wird in der Praxis insbesondere in Fällen problematisch sein, in denen eine Rechnung zwar ausgestellt, diese aber im Rahmen in einer Betriebsprüfung als nicht ordnungsgemäß verworfen wird. Da die Prüfungszeiträume in der Regel mehr als drei Jahre zurückreichen, besteht nach Ablauf der Verjährungsfrist kein Anspruch ggü. dem Rechnungsaussteller auf Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung, so dass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug verwehrt bleibt.

Ein Grund mehr, die sofortige Überprüfung von Eingangsrechnungen sicher zu stellen.

Bußgeldrisiko des leistenden Unternehmers: Unabhängig von der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Rechnungserstellung und der nur eingeschränkten Durchsetzbarkeit des Rechnungsanspruchs durch den Leistungsempfänger besteht für den leistenden Unternehmer bei Abrechnungsfehlern nach § 26a UStG immer auch ein Bußgeldrisiko.

Neue Vorschriften zum umsatzsteuerlichen Leistungsort für Dienstleistungen ab 2010

Der Europäische Rat hat am 12.02.2008 umfangreiche Änderungen der Besteuerung sonstiger Leistungen beschlossen. Im Zentrum der zumeist ab 2010 verbindlich anzuwendenden Neuregelungen steht eine komplette Überarbeitung der Bestimmungen zum Leistungsort in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL). Zudem wurden Vereinfachungen des Umsatzsteuer-Erstattungsverfahrens für ausländische Unternehmer und weitere Änderungen zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens bei grenzüberschreitenden elektronischen Leistungen verabschiedet.

Die bisherigen Bestimmungen zur Festlegung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts in § 3a UStG/Art. 43 ff. der MwStSysRL sehen im Regelfall eine Besteuerung sonstiger Leistungen an dem Ort vor, an dem der leistende Unternehmer ansässig ist („**Ursprungsortprinzip**“). Ausnahmen hiervon ergeben sich insbes. bei den sog. Katalogleistungen des § 3a Abs. 4 UStG/Art. 56 der MwStSysRL, die an umsatzsteuerliche Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden. Diese unterliegen der Besteuerung nach dem sog. „**Empfängerortprinzip**“ in § 3a Abs. 3 UStG; verbunden hiermit ist bei grenzüberschreitenden Leistungs-

beziehungen i.d.R. ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG auf den Leistungsempfänger.

Dem Charakter der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer entspricht es, die Besteuerung grds. an dem Ort des Leistungsverbrauchs vorzunehmen. Dies ist regelmäßig der Ort, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Deshalb soll sich das **grundlegende Besteuerungsprinzip** nach den beschlossenen Änderungen künftig umkehren: Sonstige Leistungen sind danach grds. am **Ort des Leistungsempfängers** zu besteuern, lediglich in Ausnahmefällen (insbes. Bei Leistungen an in der EU ansässige Privatpersonen) kommt eine Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmens in Betracht. Neuerungen ergeben sich damit z.B. für die Besteuerung der Vermietung von Beförderungsmitteln, Reiseleistungen, Beurkundungen von Notaren und Leistungen von Insolvenzverwaltern. Daneben werden zahlreiche Sonderregelungen für die Ortsbestimmung spezieller Leistungen aufrecht erhalten, die den Eigenarten dieser Leistungen Rechnung tragen sollen. Betroffen hiervon sind z.B. Grundstücks- und Vermittlungsumsätze, Beförderungsleistungen, kulturelle, künstlerische und sportliche Leistungen sowie Restaurant- und Verpflegungsleistungen.

Die Erhebung der Umsatzsteuer auf Leistungen ausländischer Unternehmer ist regelmäßig problematisch. Um das Steueraufkommen sicherzustellen, wird bei Unternehmern und juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Steuer grds. beim (inländischen) Leistungsempfänger erhoben (§ 13b UStG). Ein solcher Wechsel der Steuerschuldnerschaft ist bei **privaten** (nicht-unternehmerischen) **Leistungsempfängern** jedoch i.d.R. ausgeschlossen. Deshalb unterliegen auch künftig grenzüberschreitende sonstige Leistungen an nicht-unternehmerische europäische Leistungsempfänger grds. der Besteuerung nach dem **Ursprungsprinzip**, auch wenn dies dem verbrauchsteuerlichen Charakter der Umsatzsteuer eigentlich widerspricht. Steuersatzunterschiede zwischen unterschiedlichen Leistungsanbietern wirken jedoch wettbewerbsverzerrend, da dies Unternehmer aus Ländern mit einem relativ niedrigen Umsatzsteuersatz begünstigt; hieraus resultiert die Gefahr eines (umsatzsteuerlichen) Standortwettbewerbs.

Solche Wettbewerbsverzerrungen erscheinen besonders für Dienstleistungen problematisch, die ohne jeden Ortsbezug - insb. auf elektronischem Weg (bspw. **über das Internet**) - angeboten werden. Um hier Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, soll die Besteuerung derartiger Leistungen **ab dem Jahr 2015** vollständig auf das **Empfängerortprinzip** umgestellt werden. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Leistungen, die an nicht-unternehmerische Leistungsempfänger erbracht werden. Unter die Regelung fallen Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

Die Erhebung der Umsatzsteuer auf diese Dienstleistungen soll aber grds. nicht in den unterschiedlichen Mitgliedstaaten, in denen die jeweiligen Leistungsempfänger ansässig sind, erfolgen, sondern ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers. Die von dem Unternehmer in den einzelnen Mitgliedstaaten bewirkten Leistungen sind dann aufgeschlüsselt nach den jeweiligen Empfängerstaaten, den auf die einzelnen Staaten entfallenden Bemessungsgrundlagen sowie den jeweils anzuwendenden nationalen Steuersätzen in der Umsatzsteuererklärung anzugeben. Das beinhaltet eine fundamentale Umstellung des bisherigen

Besteuerungsverfahrens für die betroffenen Unternehmen, denn der **Ansässigkeitsstaat erhebt danach faktisch auch die Steuern für die anderen Mitgliedstaaten** (und reicht diese dann weiter). Voraussetzung für die Teilnahme an dem Verfahren ist jedoch, dass der leistende Unternehmer seine gesetzlichen Aufzeichnungs- und Angabepflichten erfüllt. In diesem Fall ist der leistende Unternehmer von seinen Zahlungs- und Erklärungspflichten im Staat des Leistungsempfängers befreit.

Für **juristische Personen des öffentlichen Rechts** und für **teilweise unternehmerisch tätige Steuerpflichtige** ergeben sich ab 2010 weitere Änderungen, die die Reichweite des Empfängerortprinzips gem. § 3a Abs. 3 UStG betreffen. Wurden bislang grds. nur unternehmerisch verwendete Leistungsbezüge der Besteuerung beim Leistungsempfänger unterworfen (vgl. Abschn. 38 Abs. 5 Satz 2 UStR 2008), finden diese Grundsätze künftig auch Anwendung, wenn die betreffenden **Leistungen für den nicht-unternehmerischen Bereich** verwendet werden. Sämtliche Leistungsbezüge umsatzsteuerlich registrierter juristischer Personen sind danach beim ihm als Leistungsempfänger zu besteuern. Die Ausnahmeregelungen in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV dürften dann insoweit nur noch in besonderen Fällen Anwendung finden. Auch diese Neuregelungen können eine erhebliche Veränderung der Steuerbelastung für die betroffenen Körperschaften begründen.

Ausstellung mehrerer Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis über dieselbe Leistung

(OFD Karlsruhe, Verfügung vom 29.2.2008 – S 7282 Karte 1) - **auszugsweise**

Teilweise erstellen Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Ausweis der USt und daneben über denselben Umsatz eine weitere Rechnung oder eine – später ausgestellte – Gesamtabrechnung mit erneutem gesondertem USt-Ausweis. Zu den Rechnungen gehören auch Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV).

Unternehmer, die für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen mit gesondertem Ausweis der USt erteilen, **schulden die in den zusätzlichen Abrechnungen ausgewiesene Steuer – neben der USt für den ausgeführten Umsatz** – nach § 14c Abs. 1 UStG.

- **Erteilung von Gesamtabrechnungen**

Unternehmer, die über bereits ausgeführte Umsätze oder über Voraus- und Abschlagszahlungen zum Vorsteuerabzug berechtigende Einzelrechnungen erteilen und später in einer Gesamtabrechnung die USt hierfür nochmals gesondert ausweisen, schulden die zusätzlich ausgewiesene USt nach § 14c Abs. 1 UStG.

Das betrifft z. B. Einzel- und Monatsabrechnungen von Kurierdiensten, von Tankstellen, von zahntechnischen Labors, Abschlags- und Schlussrechnungen von Architekten oder Bauunternehmen, vorläufige und endgültige Rechnungen der Autovermieter, Monats- und Jahresrechnungen über Leasingraten.

In diesen oder vergleichbaren Fällen ist das Abrechnungsverfahren so zu gestalten, dass **nur eine Rechnung** (entweder die Einzelrechnung oder die spätere Gesamtabrechnung) **den Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt** oder die gesondert ausgewiesene USt für eine Voraus- oder Anzahlung in der Gesamtrechnung abgetzt wird (vgl. Abschn. 187 Abs. 7 UStR).

Hinweis:

Zur Vermeidung von Doppelzahlungen der Umsatzsteuer legen Sie uns sogenannte Schluss-, End- oder Gesamtabrechnungen mit denen zuvor berechnete Teilleistungen, Voraus- oder Anzahlungsrechnungen endgültig abgerechnet werden sollen, bitte unbedingt Zur Prüfung vor.

Voller Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten

BFH V R 76/03: Die Einschränkung des Vorsteuerabzuges aus Bewirtungskosten im UStG ist mit europäischem Recht nicht zu vereinbaren und darf keine Anwendung finden.

Aufbewahrungspflicht des nichtunternehmerischen Leistungsempfängers (§ 14b Abs. 1 Satz 5 UStG)

Gemäß § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG ist der Empfänger einer **steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück** verpflichtet, **die Rechnung**, einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige Unterlage **zwei Jahre aufzubewahren**, soweit er nicht Unternehmer oder ein Unternehmer ist, der die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet. Handelt es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, gelten die Aufbewahrungspflichten nach § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG.

Ein Leistungsempfänger, der Unternehmer ist und die steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück bezieht, hat die Rechnung zehn Jahre aufzubewahren, wenn es sich bei der Leistung um eine Bauleistung i. S. des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG handelt (§ 14 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 UStG), auch wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. § 14b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 UStG geht § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG vor.

Als Zahlungsbelege kommen z. B. Kontoauszüge und Quittungen in Betracht.

Als andere beweiskräftige Unterlagen i. S. des § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG kommen z. B. Bauverträge, Bestellungen, Abnahmeprotokolle nach VOB, Unterlagen zu Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit der Leistung u. Ä. in Betracht, mittels derer sich der Leistende, Art und Umfang der ausgeführten Leistung sowie das Entgelt bestimmen lassen.

Der entsprechende Beleg ist zwei Jahre aufzubewahren. Dabei müssen die Belege für den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein (§ 14b Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Aufbewahrungszeitraum beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung durch den nichtunternehmerischen Leistungsempfänger gilt auch dann, wenn der leistende Unternehmer entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG in der Rechnung nicht auf die Aufbewahrungsverpflichtung nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG hingewiesen hat bzw. wenn ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflichten des Leistungsempfängers nicht erforderlich war, weil es sich um eine Kleinbetragsrechnung i. S. des § 33 UStDV handelt.

Der vorsätzliche oder leichtfertige Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG ist nach § 26a Abs. 1 Nr. 3 UStG eine Ordnungswidrigkeit, die nach § 26a Abs. 2 UStG mit einer Geldbuße bis zu 500 € geahndet werden kann.

Für steuerpflichtige sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 Satz 1 und 2 UStG bezeichneten Art, die weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht werden, besteht keine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Aufbewahrung von Rechnungen, Zahlungsbelegen oder anderen beweiskräftigen Unterlagen nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG.

Umsatzsteuer / Vorsteuer

Die derzeitigen Regelungen zum Problem „irrtümlich ausgewiesene Umsatzsteuer“ verstoßen teilweise gegen EU-Recht und sind deshalb nicht anzuwenden. In der Folge ist unter bestimmten Umständen eine Korrektur der ursprünglichen, falschen Rechnung zulässig.

Mit dem Urteil >V R 55/99< hat der BFH entschieden, dass eine Rechnung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne auch das Nettoentgelt enthalten muss. Die Angabe „in diesem Betrag sind xx DM Umsatzsteuer enthalten“ oder „der Betrag enthält 16% Umsatzsteuer“ reicht für den Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug aus. Diese strenge Anforderung gilt jedoch nicht für sogenannte Kleinbetragsrechnungen bis Euro 103.

In einem Revisionsverfahren (FG Niedersachsen) hat der BFH darüber zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bereits mit dem Bewirken der Leistung gegeben sind. Bisher wurde zusätzlich auch das Vorliegen der Rechnung gefordert. Auswirkungen hätte eine Änderung der Rechtsprechung auf den Zeitpunkt der Verrechenbarkeit von Vorsteueransprüchen, was bei entsprechend großen Beträgen einen bedeutsamen Liquiditätsvorteil bedeuten kann.

Auf der Grundlage der Entscheidungen des BFH V R 33/01 + EuGH C-152/02 ist der Vorsteuerabzug in allen offenen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zulässig, in dem die Rechnung für die in Anspruch genommene Leistung vorliegt.

Vorsteuerabzug aus Übernachtungs- und Reisekosten

Mit dem Steuerentlastungsgesetz hat der Gesetzgeber den Vorsteuerabzug aus Reisekosten von Arbeitnehmern und Unternehmern ab dem 01.04.1999 weitestgehend ausgeschlossen. Inzwischen hat der BFH (V R 49/00, vom 21.12.00) entschieden, dass der Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten >>(von Unternehmern und Arbeitnehmern) zu gewähren ist, wenn die Rechnung auf den Unternehmer ausgestellt wurde. Die Finanzverwaltung ist dem mit BMF-Schreiben vom 28.03.2001 gefolgt.

Bei den Vorsteuern aus Verpflegungskosten ist die Finanzverwaltung unverändert der Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist.

Dies gilt auch für den Vorsteuerabzug aus Fahrtkostenersatz an Arbeitnehmer für die Nutzung eines eigenen Kfz und die Erstattung von Umzugskosten von Mitarbeitern.

Der Gesetzgeber hat nun endlich reagiert und lässt den Vorsteuerabzug aus Reisekosten ab dem 01.01.2004 wieder uneingeschränkt zu.

§ 4 EStG – Besonderheiten beim Abzug von Bewirtungskosten

Bewirtungskosten dürfen nach § 4 Abs.5 Nr.2 EStG im Regelfall zu 80% (70% ab 01.01.2004) als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Es dürfen nur **maschinell erstellte und registrierte Rechnungen**, die den Namen und die Anschrift der Gaststätte enthalten, als Betriebsausgaben abgezogen werden. Als Nachweis für die Registrierung sollte die Bewirtungsrechnung eine laufende Registrier-Nummer enthalten. Die **Speisen und Getränke** müssen in der Rechnung **einzelnd aufgeführt** sein (Abschn.21 Abs.8 Sätze 8+9 EStR 2003).
- Pauschale Angaben wie „Kontaktpflege“ als Grund für die Bewirtung sind nicht ausreichend. Denn derart allgemeine Angaben lassen den Zusammenhang mit einem geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung nicht in ausreichendem Umfang erkennen. Wer den Abzug von Bewirtungskosten sicherstellen will, muss den **Anlass der Bewirtung also konkret beschreiben**, z.B. mit dem Text „Verkaufsgespräche mit X wegen des Produktes Y“ (BStBl 1998 II,263).
- **Trinkgelder** können als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Nachweis kann z.B. dadurch geführt werden, dass das Trinkgeld auf der Rechnung vom Bedienungspersonal quittiert wird. Wer diesen Formalismus vermeiden will, kann auf der Rechnung selbst einen entsprechenden Vermerk anbringen oder monatlich einen Eigenbeleg über „Trinkgelder für Bewirtungskosten“ anfertigen. Bei dieser Vorgehensweise besteht das Risiko, dass ein Betriebsprüfer den Betriebsausgabenabzug verweigert. Insbesondere bei Kleinbetrieben, die selten geprüft werden, können auf diese Weise jedoch unerquickliche Diskussionen mit dem Bedienungspersonal umgangen werden.
- Auf der Rechnung muss **vom Gastwirt der Name des Rechnungsempfängers angegeben werden, wenn der Rechnungsbetrag 100 Euro übersteigt** (Abschn.21 Abs.8 Satz 4 EStR 2003) **und es muss der Umsatzsteuerbetrag in Euro angegeben sein** (§ 33 UstDV).
- Auf der Rückseite der Rechnung oder auf einem Beiblatt müssen **konkrete Angaben zum Anlass der Bewirtung und die Namen aller Teilnehmer** – also auch der Name des Gastgebers – **zeitnah angegeben** und vom Steuerpflichtigen unterschrieben werden. Das gilt auch für Steuerberater, Ärzte und Journalisten (BStBl 1998 II,263). Die sonstigen Vermerke, die in den üblichen Aufdrucken auf der Rückseite der Rechnung vorgesehen sind, müssen nicht mehr ausgefüllt werden.
- Nicht abzugsfähig sind Bewirtungskosten i.V.m. dem Geburtstag oder anlässlich der Beförderung des Steuerpflichtigen (BStBl 1994 II, 896;BFH/NV 1999,1254). Steuerpflichtige, die Aufwendungen für eine betriebliche Feier, ein Firmenjubiläum, einen Tag der offenen Tür, ein Sommerfest oder ähnliche Veranstaltungen absetzen wollen, sollten also darauf achten, dass die Finanzverwaltung keinen Zusammenhang zu einem Geburtstag des Betriebsinhabers, zu dessen Hochzeit, einem Jubiläum des Betriebsinhabers oder zu einem ähnlichen Ereignis herstellen kann.
- Die Bewirtungskosten müssen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden (§ 3 Abs.7 EStG). In der Buchhaltung muss für die Bewirtungskosten also mindestens ein gesondertes Konto eingerichtet werden, und Steuerpflichtige ohne laufende Buchhaltung sollten die Bewirtungskosten zeitnah in einem Heft aufzeichnen, auch wenn es einzelne Finanzgerichte gibt, die das nicht für erforderlich halten (EFG 2003 S.378).
Da die 20%ige Kürzung (ab 01.01.2004 30%ige Kürzung) i.V.m. einer entsprechenden Kürzung des Vorsteuerabzugs nur für Bewirtungen aus geschäftlichem Anlass gilt, empfiehlt es sich, zwei Konten für Bewirtungskosten einzurichten, und **die zu 100% abzugsfähigen Bewirtungskosten gesondert zu verbuchen**. Zu den zu 100% abzugsfähigen Bewirtungskosten gehören z.B.
- Aufwendungen für branchenübliche Produkte- oder Warenverkostungen oder für das sog. „Kundschaftstrinken“ (BFH/NV 203,1314).
- Kosten für Kaffee, Kekse usw. i.V.m. der Bewirtung von Geschäftsfreunden in den Büroräumen (Abschn.21 Abs.5 Satz 9 EStR 2003);

- Bewirtungskosten anlässlich von Produktpräsentationen (Abschn.21 Abs.5 Satz 9 EStR 2003) und
- Bewirtungskosten anlässlich von Besprechungen, an denen nur Mitarbeiter teilnehmen (Abschn.21 Abs.7 EStR 2003).
- Auch Bewirtungsaufwendungen, die Teil eines Leistungsaustauschs sind und die dem bewirtenden Steuerpflichtigen im Rahmen des Entgelts für seine Leistung ersetzt werden, z.B. im Rahmen einer Seminargebühr oder eines Beförderungsentgelts, unterliegen nicht der 20%igen Kürzung (Abschn.21 Abs.5 Sätze 6+7 EStR 2003).

§§ 14 und 15 UStG – Neue Vorschriften für die Erteilung von Rechnungen und Vorsteuerabzug

Bei der Ausstellung von Rechnungen und beim Vorsteuerabzug aus Rechnungen müssen ab 2004 folgende Änderungen beachtet werden:

> Künftig ist **jeder Unternehmer stets** (und nicht nur auf Verlangen) **verpflichtet, eine Rechnung zu erteilen**, wenn es Leistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen erbringt oder an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind.

> Während bisher **Gutschriften** nur bei steuerpflichtigen Umsätzen zulässig waren, können ab 2004 auch steuerfreie Umsätze per Gutschrift abgerechnet werden.

> Inhaltlich **müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:**

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder die ihm vom Bundesamt für Finanzen erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**,
- das Ausstellungsdatum,
- eine **fortlaufende Rechnungsnummer** mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller **einmalig vergeben wird**,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistungen,
- den **Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung** oder den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts, auch wenn dieser mit dem Rechnungsdatum identisch ist
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist (Rabatte, Boni, Skonti) und
- den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Lieferung eine Steuerbefreiung gilt.

Von besonderer Bedeutung ist, dass künftig die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausreichend ist. Neu ist auch das Erfordernis der Angabe einer einmalig vergebenen fortlaufenden Rechnungsnummer. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist darüber hinaus – wie bisher – die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden und des Leistungsempfängers Pflicht.

Kleinbetragsrechnungen

Für Kleinbetragsrechnungen, d.h. für Rechnungen mit einem Gesamtrechnungsbetrag bis zu 100 Euro (ab dem 01.01.2007 € 150,00), gelten Erleichterungen. Auf Kleinbetragsrechnungen sind lediglich folgend 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 Leistungen 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 diese Lieferung oder Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Fahrausweise

Als Rechnungen gelten auch Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben werden. Fahrausweise müssen folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des befördernden Unternehmers,
- das Ausstellungsdatum,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe und
- den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Auf Fahrausweisen der im öffentlichen Verkehr tätigen Eisenbahnen darf an Stelle des Steuersatzes die Tarifentfernung angegeben werden.

Vorsteuerabzug

Vorsteuer i.H.v. 16% darf aus Fahrausweisen nur abgezogen werden, wenn dieser Steuersatz oder wenn auf einer Eisenbahn-Fahrkarte eine Tarifentfernung über 50 km angegeben ist. Die Vorsteuer kann mit 6,54% aus Fahrausweisen mit ermäßigtem Steuersatz und mit 13,79% aus Fahrkarten mit Angabe des vollen Steuersatzes bzw. mit Angabe einer Tarifentfernung über 50 km herausgerechnet werden.

Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs.1 Nr.1 UStG ab 2004 ausdrücklich voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne besitzt. Eingangsrechnungen müssen

also dahingehend überprüft werden, ob sie **alle** o.g. Angaben enthalten. Bei unvollständigen Rechnungen sollte eine berichtigte Ausfertigung angefordert werden, worauf ein Rechtsanspruch besteht.

Wird eine Rechnung **berichtigt**, kann die Vorsteuer erst im Monat der Berichtigung abgezogen werden. Bei **Anzahlungen**, die z.B. im Handwerk üblich sind, darf die Vorsteuer nur dann abgezogen werden, wenn eine Rechnung vorliegt **und** die Zahlung geleistet worden ist.

Eine Rechnung, die nicht alle Pflichtangaben enthält oder in der eine der Pflichtangaben unzutreffend ist, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Um den Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger zu ermöglichen, kann eine solche Rechnung berichtigt oder ergänzt werden. Diese Berichtigung oder Ergänzung kann auch durch ein gesondertes Dokument vorgenommen werden, das lediglich die zu berichtigenden oder fehlenden Angaben enthält. Das gesonderte Dokument muss jedoch eindeutig und spezifisch auf die Rechnung bezogen sein.

§ 14 UStG; § 14a UStG; § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG; §§ 31+33+34 UStDV; § 25 Abs.4 StÄndG 2003, BMF-Schreiben v. 19.12.02 (IV B 7-S 7300-75/03) in Der Betrieb 2004 S.38.

§ 14b UStG – Aufbewahrung von Rechnungen

In einem neuen § 14b UStG wurden die ab 2004 geltenden Vorschriften für die Aufbewahrung von Rechnungen zusammenfassend geregelt. Wie bisher müssen Eingangsrechnungen und Duplikate der Ausgangsrechnungen zehn Jahre lang aufbewahrt werden. Ausdrücklich geregelt wurde jetzt der Aufbewahrungsort. Im Inland ansässige Unternehmen müssen die Rechnungen grundsätzlich im Inland aufbewahren. Elektronisch aufbewahrte Rechnungen können jedoch auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet aufbewahrt werden, wenn ein Online-Zugriff besteht und der Aufbewahrungsort dem Finanzamt mitgeteilt wird. Im Ausland ansässige Unternehmen haben einen Aufbewahrungsort im Gemeinschaftsgebiet zu bestimmen und dem Finanzamt die Rechnungen auf Verlangen zur Verfügung zu stellen.

Werden die Rechnungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet elektronisch aufbewahrt, muss dem Finanzamt ein staatenübergreifender Online-Zugriff eingeräumt werden.

§ 14b UStG; Art.25 Abs.4 StÄndG 2003.

§ 14c UStG – Rechnungen mit fehlerhaftem Umsatzsteuerausweis

Die bisher in § 14 UStG enthaltenen Vorschriften zum unrichtigen und unberechtigten Steuerausweis sind seit 1.Januar 2004 im neuen § 14c UStG geregelt.

Ein **unrichtiger Steuerausweis** liegt vor,

- wenn ein Unternehmer eine höhere als tatsächlich geschuldete Umsatzsteuer in der Rechnung ausweist, oder
- wenn ein Unternehmer Umsatzsteuer für steuerfreie Lieferungen in Rechnung stellt, oder
- wenn ein Unternehmer Umsatzsteuer für nicht steuerbare Leistungen in der Rechnung ausweist.

In diesen Fällen schuldet der Rechnungsaussteller die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger darf diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. Berichtigt der Aussteller die Rechnung gegenüber dem Empfänger, kann er seine Umsatzsteuerschuld im entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum berichtigen.

Ein **unberechtigter Steuerausweis** liegt vor,

- wenn Nichtunternehmer, z.B. ein Privatmann, Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweist, oder
- wenn ein Kleinunternehmer die Umsatzsteuer offen ausweist, obwohl er nicht dazu berechtigt ist, oder
- wenn ein Unternehmer Scheinrechnungen ausstellt, oder
- wenn ein Unternehmer eine Rechnung ausstellt, die einen anderen als den gelieferten Gegenstand oder eine andere als die tatsächlich ausgeführte Leistung angibt.

Auch beim unberechtigten Steuerausweis kann eine Berichtigung vorgenommen werden. Neu ist, dass diese Berichtigung beim Finanzamt schriftlich beantragt werden muss.

Erst nach Zustimmung des Finanzamts kann eine Korrektur der Umsatzsteuer-Voranmeldung in dem Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem das Finanzamt zugestimmt hat. Voraussetzung für die Zustimmung ist die Berichtigung eines vorgenommenen Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger. Die Gefährdung des Steueraufkommens muss also beseitigt sein.

§ 14c; Art.25 Abs.4 StÄndG 2003.

§ 15 Abs.1a UStG – Der volle Vorsteuerabzug aus Reisekosten ist wieder zulässig

§ 15 Abs.1a Nr.2 UStG hatte bisher folgenden Wortlaut:

„Nicht abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf Reisekosten des Unternehmers und seiner Personals entfallen, soweit es sich um Verpflegungskosten, Übernachtungskosten oder um Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals handelt.“

Diese Vorschrift, die mit Wirkung vom 20.Dezember 2003 aufgehoben wurde, widersprach der 6. EG-Richtlinie. Deshalb durften Vorsteuern aus Reisekosten – entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – auch in den vergangenen Jahren als Vorsteuern abgesetzt werden, vorausgesetzt dass eine ordnungsgemäße Rechnung vorlag (BStBl 2001 I,251).

Seit 20. Dezember 2003 ist der Vorsteuerabzug aus Reisekosten wieder ohne Einschränkungen zulässig, vorausgesetzt dass eine Rechnung vorliegt, die den Anforderungen für den Vorsteuerabzug entspricht. Ein Vorsteuerabzug aus Reisekostenpauschalen ist also weiterhin nicht möglich.

§ 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG; Art. 25 Abs. 1 StÄndG 2003.

§ 15 Abs. 1b UStG – Voller Vorsteuerabzug bei Betriebs-Pkw

§ 15 Abs. 1b UStG hatte bisher sinngemäß folgenden Wortlaut:

„Nur zu 50% abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung ... oder den Betrieb von Fahrzeugen ... entfallen, die auch für den privaten Bedarf des Unternehmers ... verwendet werden.“

§ 15 Abs. 1b UStG wurde zum 1. Januar 2004 aufgehoben. **Aus den Anschaffungs- und Betriebskosten von gemischt genutzten Fahrzeugen, die ab 1. Januar 2004 angeschafft werden, darf die Vorsteuer also wieder zu 100% abgezogen werden.** Für die Privatnutzung dieser Fahrzeuge müssen jetzt allerdings wieder 16% Umsatzsteuer abgeführt werden.

Diese Änderung hat nur Bedeutung für gemischt genutzte Fahrzeuge von Einzelunternehmer und Personengesellschaft. Denn Kapitalgesellschaften waren von der Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht betroffen, weil es bei den Kapitalgesellschaften – von Sonderfällen abgesehen – keine „Privatnutzung“ gibt.

Für gemischt genutzte Fahrzeuge von Einzelunternehmern und Personengesellschaften, die **nach dem 31. März 1999 und vor dem 1. Januar 2004 angeschafft wurden, gelten folgende Übergangsregelungen:**

- Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung und den Betrieb dieser Fahrzeuge entfallen, dürfen bis 30.12.2003 nur zu 50% abgesetzt werden.
- **Vorsteuerbeträge, die auf die Miete oder den Betrieb dieser Fahrzeuge entfallen, dürfen ab 1. Januar 2004 zu 100% abgesetzt werden.**
- Unter der Voraussetzung, dass der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten nur zu 50% vorgenommen wurde, entfällt für die Fahrzeuge die Besteuerung der Privatnutzung.

Die EU hatte Deutschland die Ermächtigung für die Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b UStG rückwirkend erteilt, allerdings nur bis zum 31. Dezember 2002. **Ab 2003 konnte der Vorsteuerabzug aus teilweise privat genutzten Betriebs-PKW also generell wieder zu 100% in Anspruch genommen werden,** wenn sich ein Steuerpflichtiger auf Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berief. Insofern bestand ab 2003 ein Wahlrecht:

- Steuerpflichtige, die sich aufgrund der 6. EG-Richtlinie für den 100%igen Vorsteuerabzug entschieden haben, müssen für die Privatnutzung des PKW 16% Umsatzsteuer abführen.
- Steuerpflichtige, die den 50%igen Vorsteuerabzug aufgrund des § 15 Abs. 1b UStG wählten, brauchen für die Privatnutzung dagegen keine Umsatzsteuer zahlen.

Hinsichtlich der **Jahre 1999 – 2002** hat der BFH Zweifel, ob die o.g. Ermächtigung der EU gültig ist und mit Beschluss vom 30. November 2000 ein Vorabentscheidungsverfahren eingeleitet. Aufgrund dieses BFH-Beschlusses gewähren die Finanzämter i.d.R. Aussetzung der Vollziehung, wenn ein Steuerpflichtiger den 100%igen Vorsteuerabzug für die Jahre 1999-2002 beantragt.

§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG; § 15 Abs. 1b UStG; § 15a Abs. 3+4 UStG; § 27 Abs. 5 UStG; Art. 25 Abs. 4 StÄndG 2003. Verfügung der OFD München v. 20.5.03 (S 7303 b1St 432) in DStR 2003 S. 1076.

Umsatzsteuer: Angabe des Zeitpunkts der Leistung

Unternehmer müssen seit dem 1.1.2004, insbesondere seit dem 1.7.2004 verstärkt darauf zu achten, dass ihre Ausgangsrechnungen sämtliche vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Merkmale enthalten, weil sonst der Vorsteuerabzug für den empfangenden Unternehmer ausgeschlossen ist.

Fehlende Angaben können zwar nachgeholt werden, allerdings führt dies zu erheblichem Mehraufwand und für den Lieferungs- bzw. Leistungsempfänger dazu, dass er den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt des Vorliegens der ordnungsgemäßen Rechnung vornehmen kann.

Das Bundesministerium der Finanzen hat in einem weiteren Schreiben zu Problemfällen Stellung genommen:

Angabe des Zeitpunkts der Leistung oder der Vereinnahmung

- Die Angabe der Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung ist auch dann erforderlich, wenn der Tag der Leistung mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt.
- Der Zeitpunkt der Leistung kann sich auch z. B. aus einem Lieferschein ergeben, der allerdings in der Rechnung anzugeben ist.
- Bei Angabe des Zeitpunkts der Leistung reicht es aus, wenn der Kalendermonat angegeben wird, in dem die Leistung ausgeführt wird.
- Bei Rechnungen über eine Anzahlung ist eine Angabe über die Vereinnahmung nur dann erforderlich, wenn diese bereits feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. In diesem Fall reicht es aus, den Kalendermonat der Vereinnahmung anzugeben.

Umsatzsteuerberichtigung bei Uneinbringlichkeit des Entgelts

Im Regelfall der sog. Sollversteuerung muss der Unternehmer die Umsatzsteuer bereits nach Ausführung der Leistung und nicht erst nach der Bezahlung durch den Leistungsempfänger an das Finanzamt abführen. Wird das Entgelt für eine Leistung uneinbringlich, muss der leistende Unternehmer bei der Sollversteuerung den geschuldeten Umsatzsteuerbetrag berichtigen. Er erhält dann diesen Betrag vom Finanzamt zurück.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist das Entgelt nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers, sondern auch dann uneinbringlich, wenn dieser substantiiert Bestehen

und/oder Höhe des vereinbarten Entgelts bestreitet. Es muss bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen sein, dass der leistende Unternehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) auf absehbare Zeit nicht erhält.

Hinweis: Der Leistungsempfänger muss dann folgerichtig auch den Betrag ausbuchen und die in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge berichtigen.