

# Rechnungen: Ausstellung und Aufbewahrung (HI1239901)

## 1 Einführung

(HI2115100)

### Rz. 1

Die sog. EU-Rechnungsrichtlinie vom 20.12.2001<sup>[1]</sup> hatte zum Ziel, die bisher sehr unterschiedlichen Regelungen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten zur **umsatzsteuerlichen Rechnungserteilung** und zum **Vorsteuerabzug aus Rechnungen** zu vereinheitlichen. Die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht erfolgte zum 1.1.2004 durch das Steueränderungsgesetz 2003.<sup>[2][3]</sup> In diesem Gesetz wurden die Vorschriften des UStG und der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zur Rechnungserteilung und zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen an die Vorgaben der EU-Rechnungsrichtlinie angepasst. Insbesondere die Vorschriften zur **Ausstellung von Rechnungen**, §§ 14,<sup>[4]</sup> 14a UStG, zur **Aufbewahrung von Rechnungen**, § 14 b UStG, sowie die Vorschriften, wonach Unternehmer und in bestimmten Fällen auch Nichtunternehmer **in Rechnungen zu hoch oder zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer** schulden, § 14 c UStG, wurden neu gefasst. Gleichfalls sind die zu § 14 UStG ergangenen Durchführungsbestimmungen der §§ 31–34 UStDV vollständig neu geregelt worden.<sup>[5]</sup> Ebenso hatte der Gesetzgeber den Vorsteuerabzug aus Rechnungen neu formuliert, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

### Rz. 2

Diese Änderungen und Ergänzungen des UStG und der UStDV traten formal **am 1.1.2004** in Kraft.<sup>[6]</sup> Durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 1.11.2011<sup>[7]</sup> hatte der Gesetzgeber mit Wirkung zum **1.7.2011** die Regelungen zur Rechnungsstellung weiter reformiert und an das elektronische Zeitalter angepasst. Damit hatte der deutsche Gesetzgeber die am 13.7.2010 beschlossene Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) in nationales Recht umgesetzt.<sup>[8]</sup> Im Rahmen der Änderung des § 14 Abs. 1 UStG wurden die **Anforderungen** an die Übermittlung einer **elektronischen Rechnung**, im Vergleich zur alten Rechtslage, **deutlich reduziert**. Umsatzsteuerrechtlich sind seit dem 1.7.2011 Papier- und elektronische Rechnungen gleichzubehandeln.<sup>[9]</sup> Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013 wurden weitere formale Anforderungen an die Rechnungserstellung in das UStG aufgenommen.<sup>[10]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115100

- 
- [1] Richtlinie 2001/115/EG des Rates v. 20.12.2001, Abl. EG 2002 Nr. L 15 S. 24.
- [2] Vgl. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2001/115/EG, a. a. O.
- [3] Vgl. Art. 5 Nrn. 15 – 19 sowie Art. 6 Nrn. 2 – 5 des StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl 2003 I S. 2645.
- [4] § 14 Abs. 4 Nr. 6 wurde durch Art. 7 Nr. 7 JStG 2007 v. 13.12.2006 geändert; diese Änderung trat am 19.12.2006 in Kraft; BGBl 2006 I S. 2878.
- [5] Durch Art. 9 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft wurde die für Rechnungen über Kleinbeträge i. S. d. § 33 UStDV maßgebliche Grenze von 100 EUR auf 150 EUR und ab 1.1.2017 auf 250 EUR angehoben; BGBl 2006 I S. 1970; geändert durch Gesetz v. 30.6.2017, BGBl 2017 I S. 2143.
- [6] Vgl. Art. 25 Abs. 4 des StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl 2003 I S. 2645.
- [7] Vgl. Art. 5 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 v. 1.11.2011, BGBl 2011 I S. 2131.
- [8] Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006, Abl. EU Nr. L 347 S. 1, ber. Abl. EU 2007 Nr. L 335 S. 60.
- [9] Vgl. BMF, Schreiben v. 2.7.2011, IV D 2 – S. 7287 a/09/10004 : 003, BStBl 2012 I S. 726.

- [10] Vgl. Art. 10 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl 2013 I S. 1809.

## 2 Begriff der Rechnung

(HI2115101)

### Rz. 3

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. Wegen der zulässigen Übermittlung der Rechnung auf elektronischem Weg wurde der bisher verwendete Begriff der "Urkunde" durch den Begriff "Dokument" ersetzt. Rechnungen können entweder auf Papier und falls der Empfänger zustimmt und einige weitere Voraussetzungen erfüllt sind, auch auf elektronischem Weg übermittelt werden, § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG. Eine Rechnung (Papier- und elektronische Rechnung) gilt nach § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG als **ordnungsgemäß übermittelt**, wenn die **Echtheit der Herkunft** (Authentizität), die **Unversehrtheit des Inhalts** (Integrität) und die **Lesbarkeit** der Rechnung gewährleistet sind. Unerheblich ist, ob eine Abrechnung über eine Lieferung oder sonstige Leistung ausdrücklich als Rechnung bezeichnet wird.<sup>[1]</sup> Deswegen können weiterhin auch **Quittungen** (Zahlungsbestätigungen) als für den Vorsteuerabzug verwendbare Rechnungen angesehen werden, wenn sie die erforderlichen Angaben enthalten.<sup>[2]</sup>

### Rz. 4

#### Hinweis

Keine Rechnungen sind Schriftstücke, die nicht der Abrechnung einer Leistung dienen, sondern sich **ausschließlich** auf den **Zahlungsverkehr** beziehen, wie z. B. Mahnungen und Kontoauszüge, auch wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten.<sup>[3]</sup>

### Rz. 5

#### Hinweis

Als Rechnung ist auch ein **Vertrag** anzusehen, der die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthält. Im Vertrag fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV). Ist in einem Vertrag, beispielsweise in einem Miet-, Pacht-, Wartungs- oder Pauschalvertrag mit einem Steuerberater, der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, nicht angegeben, so reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen, etwa aus den Ausfertigungen der Überweisungsaufträge, ergibt.<sup>[4]</sup> Die in einem Vertrag enthaltene gesonderte Inrechnungstellung der Steuer muss jedoch wie bei jeder anderen Abrechnungsform eindeutig, klar und unbedingt sein.

### Rz. 6

**Praxis-Beispiel**

Der schriftliche Mietvertrag enthält die Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG. Unter der Rubrik Mietentgelt ist vermerkt: "Die Monatsmiete beträgt 1.200 EUR zuzüglich 19 % USt = 228 EUR". Die Miete wird vereinbarungsgemäß monatlich jeweils im Voraus zum 1. des Monats per Lastschrift abgebucht. Der Lastschriftauszug der Bank, betreffend den Monat Juli, enthält die Angaben: "Miete Juli (vgl. Mietvertrag v....) 1.428 EUR."

Bei Daueraufträgen, bei denen der Betrag vom Konto abgebucht wird, ohne dass der Mietzahlungszeitraum erscheint, ist die Verwaltung **großzügig**. Der Mietvertrag und somit der Vorsteuerabzug wird nicht beanstandet, wenn anhand der Kontoauszüge für einen sachverständigen Dritten leicht und eindeutig erkennbar ist, für welchen Mietzahlungszeitraum die betreffende Miete abgebucht worden ist. Dies ist etwa dann der Fall, wenn der Betrag regelmäßig in gleicher Höhe und immer zum selben Zeitpunkt abgebucht wird.

**Rz. 7**

Eine Rechnung kann auch aus **mehreren Dokumenten** bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben insgesamt ergeben müssen. Falls eine Rechnung aus mehreren Dokumenten besteht, müssen in einem der Dokumente (sog. **Sammeldokument**) das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag jeweils zusammengefasst angegeben werden. Ferner müssen in diesem Dokument durch Verweisungen alle anderen Dokumente bezeichnet werden, aus denen sich die übrigen Angaben wie z. B. fortlaufende Nummer der Rechnung, Menge und Art der gelieferten Gegenstände, Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung ergeben. Diese Angaben müssen **leicht und eindeutig nachprüfbar** sein, § 31 Abs. 1 Satz 3 UStDV.

**Fussnoten zu HI2115101**

- [1] Abschn. 14.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
- [2] Rondorf, NWB 2004, S. 6275.
- [3] Abschn. 14.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.
- [4] Vgl. BFH, Beschluss v. 7.7.1988, V B 72/86, BStBl 1988 II S. 913.

## 2.1 Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen

(HI2115102)

**Rz. 8**

Erbringt der Unternehmer einen Umsatz (Lieferung oder sonstige Leistung) an einen **anderen Unternehmer für dessen Unternehmen** oder an eine **juristische Person, die nicht Unternehmer ist**, ist er **verpflichtet**, innerhalb von 6 Monaten nach Ausführung der Leistung eine **Rechnung auszustellen**, § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG. Damit sind ordnungsgemäße Rechnungen über ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen zwingend auch an **nicht unternehmerisch tätige juristische Personen** etwa Vereine, Behörden, Kirchen zu erteilen.

**Rz. 9****Hinweis**

- Kommt der Unternehmer seiner Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung innerhalb der Frist von 6 Monaten nicht nach, begeht er gem. § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG eine **Ordnungswidrigkeit**, die nach § 26 a Abs. 2 UStG mit einer Geldbuße bis zu 5.000 EUR geahndet werden kann.
- Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung innerhalb der 6-Monatsfrist gilt auch für Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG sowie für Land- und Forstwirte, die die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG anwenden.
- Sogenannte **Innenumsätze**, z. B. zwischen **Betriebsabteilungen desselben Unternehmens** oder innerhalb eines **Organkreises** nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG, sind innerbetriebliche Vorgänge. Werden für sie Belege mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um Rechnungen, sondern um unternehmensinterne Buchungsbelege. Die darin ausgewiesene Steuer wird nicht nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldet.<sup>[1]</sup>

### Rz. 10

Die Verpflichtung zur Rechnungserteilung besteht **nicht**, wenn der Umsatz nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG steuerfrei ist. Für diese Umsätze besteht grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug. Diese Regelung entspricht Art. 221 Abs. 3 MwStSystRL.<sup>[2]</sup> Danach können die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige von der Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen bei der Ausführung **steuerfreier Leistungen befreien**. Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung nach § 14a UStG bleibt davon unberührt. Falls die Umsätze an andere Leistungsempfänger ausgeführt werden, insbesondere an **Privatpersonen** oder an Unternehmer für deren **nichtunternehmerischen Bereich**, ist die Erteilung einer Rechnung zwar möglich, aber weiterhin grundsätzlich nicht vorgeschrieben.

### Rz. 11

Der Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zur **Ausstellung einer Rechnung verpflichtet**, wenn er eine **steuerpflichtige Werklieferung** oder eine **sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück** an eine **Privatperson** erbringt. Beispiele für Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind z. B. Planung durch Architekten, Ingenieur, Statiker, Abbruch von Bauwerken, Erdaushub, schlüsselfertige Erstellung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden, etc. Die steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung muss in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die Werklieferung oder sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung, aber auch Veräußerung oder den Erwerb des Grundstücks selbst bezieht. Daher besteht auch bei der Erbringung u. a. folgender Leistungen eine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung: Zurverfügungstellung von Baugerät, Aufstellen von Material- oder Bürocontainern, Entsorgung von Baumaterial, Gerüstbau, bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, Instandhaltungs-, Reparatur-, Wartungs- oder Renovierungsarbeiten an Bauwerken, etwa Klempner- oder Malerarbeiten, Beurkundung von Grundstückskaufverträgen durch Notare sowie Vermittlungsleistungen der Makler bei Grundstücksveräußerungen oder Vermietungen.

### Rz. 12

#### Hinweis

- Sofern **selbstständige Leistungen** vorliegen, besteht bei folgenden Leistungen keine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung: Veröffentlichung von Immobilienanzeigen sowie Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen. Ferner unterliegen alltägliche

Geschäfte, die mit einem Kaufvertrag abgeschlossen werden, wie etwa der Erwerb von Gegenständen durch einen Nichtunternehmer in einem Baumarkt, nicht der Verpflichtung zur Rechnungserteilung.<sup>[3]</sup>

- Für steuerpflichtige sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einer Grundstücksvermietung, § 4 Nr. 12 Sätze 1, 2 UStG, an Privatleute besteht keine Rechnungserteilungspflicht.

### Rz. 13

Der Verstoß des Unternehmers gegen seine Rechnungsausstellungspflicht wird gem. § 26 a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG mit einem Bußgeld bis zu 5.000 EUR sanktioniert.

### Rz. 14

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**.<sup>[4]</sup> § 14 Abs. 2 UStG kommt insoweit nur deklaratorische Bedeutung zu. Der Anspruch des Leistungsempfängers auf Erteilung einer den Vorsteuerabzug ermöglichenden Rechnung muss vor den ordentlichen Gerichten eingeklagt werden, falls es zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger zu Streitigkeiten über die Rechnungsausstellung kommt.

### Rz. 15

#### Hinweis

Der Unternehmer macht sich **schadensersatzpflichtig**, wenn er sich weigert, eine ordnungsgemäße Rechnung auszustellen. Der Schaden des Leistungsempfängers besteht in der verspäteten Möglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Bei Inanspruchnahme von Bankkrediten kann der Leistungsempfänger seinen Schaden in Höhe der Zinsbelastung für den Betrag der nicht absetzbaren Steuer als Vorsteuer geltend machen.<sup>[5]</sup> Gleiches gilt, wenn der Unternehmer eine Rechnung ausstellt, die den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch hier besteht der Schaden des Leistungsempfängers in der verspäteten Möglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

#### Fussnoten zu HI2115102

- [1] Vgl. BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391.
- [2] Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347 S. 1, geändert durch die sog. Rechnungsstellungsrichtlinie RL 2010/45/EU v. 13.7.2010, ABl. EU 2007 Nr. L 189 S. 1.
- [3] Zur Frage der Bauleistung i. S. v. § 14 Abs. 2 UStG vgl. Abschn. 14.2 Abs. 4 und Abs. 5 UStAE.
- [4] Vgl. BGH, Urteil v. 11.12.1974, VIII ZR 186/73, NJW 1975, S. 310.
- [5] Vgl. BGH, Urteil v. 12.12.1990, VIII ZR 35/90, NJW-RR 1991, S. 793.

## 2.2 Rechnungserteilung durch Dritte

(HI2115103)

### Rz. 16

Die Rechnung kann durch den leistenden Unternehmer selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten, der im Namen und für Rechnung des Unternehmers abrechnet, ausgestellt werden, § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG. Der Leistungsempfänger selbst kann aber nicht Dritter sein. Falls der Leistungsempfänger über die an ihn ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, liegt eine **Gutschrift** vor, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. Bedient sich der leistende Unternehmer zur Rechnungserstellung eines Dritten, z. B. eines entsprechenden Serviceunternehmens, so hat der leistende Unternehmer sicherzustellen, dass der Dritte die Einhaltung der sich aus § 14 UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet. Andernfalls ist der Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers gefährdet.

### 3 Rechnung in Form einer Gutschrift

(HI2115104)

#### Rz. 17

Gutschriften i. S. d. Umsatzsteuerrechts dürfen nicht mit Gutschriften im allgemeinen Sprachgebrauch, z. B. wenn Kunden Zahlungsabzüge wegen fehlerhafter Leistung eingeräumt werden, eine bereits erstellte und versandte Rechnung storniert wird oder ein nachträglicher Preisnachlass gewährt wird, verwechselt werden. Eine **Gutschrift** unterscheidet sich von einer Rechnung dadurch, dass nicht der Leistende, sondern der die Lieferung oder sonstige Leistung empfangende Unternehmer, d. h. der **Abnehmer oder Leistungsempfänger**, über die Leistung abrechnet, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG.<sup>[1]</sup> Eine Gutschrift kann auch durch **juristische Personen, die nicht Unternehmer** sind, ausgestellt werden.<sup>[2]</sup> 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 4 UStG. Der leistende Unternehmer kann aber nicht Dritter sein. 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 werden. Die Vereinbarung zur Abrechnung mit einer Gutschrift kann formlos erfolgen. Sie kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben. Die Gutschrift ist innerhalb von **6 Monaten** zu erteilen und hat gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG die Angabe "**Gutschrift**" zu enthalten.

#### Rz. 18

Wird in einem Dokument sowohl über **empfangene Leistungen** (Gutschrift) als auch über **ausgeführte Leistungen** (Rechnung) zusammen abgerechnet, **muss** das Dokument die Rechnungsangabe "**Gutschrift**" enthalten. Zudem muss aus dem Dokument zweifelsfrei hervorgehen, über welche Leistung als Leistungsempfänger bzw. leistender Unternehmer abgerechnet wird. In dem Dokument sind Saldierungen und Verrechnungen der gegenseitigen Leistungen unzulässig.<sup>[3]</sup>

#### Rz. 19

Eine Gutschrift kann auch ausgestellt werden, wenn über **steuerfreie Umsätze** abgerechnet wird oder wenn der leistende Unternehmer Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG ist. In diesen Fällen darf in der Gutschrift aber keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Eine gleichwohl ausgewiesene Steuer kann dazu führen, dass der Empfänger der Gutschrift, d. h. der Leistende, unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuer nach § 14 c Abs. 1, 2 UStG schuldet. Der Empfänger einer Gutschrift, d. h. der leistende Unternehmer, muss deshalb einer Gutschrift widersprechen, in der die Umsatzsteuer zu hoch oder unberechtigt ausgewiesen ist.

#### Rz. 20

Voraussetzung für die **Wirksamkeit** einer Gutschrift ist, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer **übermittelt** worden ist und dieser dem ihm zugeleiteten Dokument **nicht widerspricht**<sup>[4]</sup>, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG.<sup>[5]</sup>

Widerspricht der Empfänger einer Gutschrift dem ihm übermittelten Abrechnungsdokument, verliert die Gutschrift die Wirkung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung auch dann, wenn die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und die Umsatzsteuer zutreffend ausweist. Es genügt, dass der Widerspruch eine wirksame Willenserklärung darstellt.<sup>[6]</sup>

Übermittlung in diesem Sinn bedeutet, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer so zugänglich gemacht wird, dass er von ihrem Inhalt Kenntnis nehmen kann.<sup>[7]</sup> Ein Widerspruch gegen eine empfangene Gutschrift ist nur dann wirksam, wenn er dem Aussteller der Gutschrift tatsächlich zugegangen ist.<sup>[8]</sup> Mit dem Widerspruch ist die Gutschrift keine Rechnung mehr, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. Der Gutschriftaussteller, nicht jedoch der Gutschriftempfänger, kann unvollständige oder unzutreffende Gutschriften berichtigen, indem er die Angaben ergänzt oder korrigiert. Ein Widerspruch gegen die Erteilung einer Gutschrift wirkt, auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird. Dies bedeutet, dass beispielsweise der Vorsteuerabzug aus einer im Oktober 2020 erteilten Gutschrift erst im Januar 2021 rückgängig gemacht werden muss, wenn der Gutschriftempfänger erst zu diesem Zeitpunkt der Gutschrift widerspricht.

#### Fussnoten zu HI2115104

- [1] Vgl. Rondorf, NWB 2004, S. 6278.  
[2] Abschn. 14.3 Abs. 1 Satz 2 UStAE.  
[3] Abschn. 14.3 Abs. 2 Sätze 6–8 UStAE.  
[4] Zum wirksamen Widerspruch gegen eine Gutschrift, die inhaltlich und formal richtig ausgestellt wurde, vgl. BFH, Urteil v. 23.1.2013, XI R 25/11, BStBl 2013 II S. 417.  
[5] Abschn. 14.3 Abs. 3 Satz 1 UStAE.  
[6] Vgl. Herzig, StuB 2014 S. 337.  
[7] Vgl. BFH, Urteil v. 15.9.1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II S. 275.  
[8] Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.1993, V R 110/88, BStBl 1993 II S. 779.

## 4 Pflichtangaben in einer Rechnung

(HI2115105)

### 4.1 Allgemeines

(HI2115106)

#### Rz. 21

Durch die Bestimmungen über den Inhalt ordnungsgemäßer Rechnungen muss eine Rechnung bestimmte Mindestangaben enthalten, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Die Pflichtangaben in der Rechnung ergeben sich aus §§ 14 Abs. 4, 14 a UStG sowie aus den §§ 33, 34 UStDV.

#### Rz. 22

##### Hinweis

- Die Pflichtangaben sind **nicht in allen Ausgangsrechnungen** erforderlich. Die Regelungen gelten nur für **Rechnungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen** oder an

**juristische Personen** sowie für Rechnungen an **andere Leistungsempfänger**, die in § 14 a UStG genannt sind, etwa die innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen an Privatpersonen. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um steuerpflichtige, steuerfreie Leistungen oder Teilleistungen handelt oder ob Sonderregelungen beispielsweise für allgemeine Durchschnittssätze, Besteuerung von Reiseleistungen, Differenzbesteuerung oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte zur Anwendung kommen, §§ 23–25c UStG.

- Für Lieferungen und sonstige Leistungen an Privatpersonen, beispielsweise im gesamten Bereich des Einzelhandels, besteht umsatzsteuerrechtlich **keine Verpflichtung** zur Ausstellung von Rechnungen.<sup>[1]</sup> Daher müssen Unternehmer, wenn sie in diesen Fällen Privatpersonen dennoch aus anderen Gründen eine Rechnung erteilen, die Pflichtangaben nicht beachten.

### Rz. 23

Die **Gesamtheit aller Dokumente**, welche die nach § 14 Abs. 4 und § 14 a 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 § 14 a 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. Die Verwaltung lässt es aber zu, dass, wenn ein Dritter mit der Rechnungsstellung beauftragt ist, § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG, auch derjenige, der den Dritten mit der Rechnungsstellung beauftragt hat, zur Erstellung der fehlenden Dokumente berechtigt ist.<sup>[2]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115106

- [1] Eine Ausnahme gilt insoweit für Werklieferungs- oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an Privatpersonen, vgl. Ausführungen in Rz. 8 ff.
- [2] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 2 UStAE.

## 4.2 Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und Leistungsempfängers

(HI2115107)

### Rz. 24

In der Rechnung muss der **Name** und die **Anschrift** des **leistenden Unternehmers** und des **Leistungsempfängers** jeweils **vollständig** angegeben werden, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG. Nach § 31 Abs. 2 UStDV ist es ausreichend, wenn sich aufgrund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers **eindeutig feststellen** lassen.<sup>[1]</sup> Jede Art von Anschrift ist dafür ausreichend, sofern der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger unter dieser Anschrift erreichbar sind. Ob der leistende Unternehmer unter der Anschrift, die er in den von ihm ausgestellten Rechnungen angibt, wirtschaftlich tätig ist, spielt dabei keine Rolle.<sup>[2]</sup> Der UStAE nennt folgende Beispiele für eine eindeutige Bezeichnung: <sup>[3]</sup>

- **Postfach oder eine Großkundenadresse des Leistungsempfängers**. Der BFH hat mit Urteil v. 22.10.2015<sup>[4]</sup> entschieden, dass nur die Angabe der zutreffenden Anschrift, unter der der **leistende Unternehmer** seine **wirtschaftlichen Aktivitäten** entfaltet, das Merkmal "vollständige Anschrift" in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt. Im zu beurteilenden Fall ging es um den Vorsteuerabzug aus Rechnungen, in denen der **leistende Unternehmer** als Anschrift einen



**Briefkastensitz** angegeben hat. Mit Schreiben v. 13.9.2016<sup>[5]</sup> reagierte das BMF auf das BFH-Urteil mit dem Hinweis, dass sich das Urteil auf die Angabe der vollständigen Anschrift des **leistenden Unternehmers** bezieht und darin keine Aussage zur Zulässigkeit der nach Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 8 UStAE möglichen Rechnungsangabe eines Postfachs oder einer Großkundenadresse des **Leistungsempfängers** getroffen wird. Nach Ansicht der Verwaltung ist es daher weiterhin zulässig, wenn der **Leistungsempfänger** über eine Postfach- oder Großkundenadresse verfügt und diese in der Rechnung angibt. Vorausgesetzt er ist unter dieser Adresse auch erreichbar.

- Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft können der **Name und die Anschrift einer 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 **Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Betriebsteilen** eines Unternehmens können der **Name und die Anschrift** dieser angegeben werden, sofern der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Zweigniederlassung, Betriebsstätte oder des Betriebsteils die Leistung erbracht bzw. bezogen hat.
- Verfügt der Unternehmer über eine "**c/o-Adresse**", so genügt auch diese Angabe in der Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG an eine vollständige Anschrift.

## Rz. 25

Zur Bezeichnung des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers können auch Abkürzungen, Buchstaben, Zahlen oder Symbole verwendet werden, wenn ihre Bedeutung in der Rechnung oder anderen Unterlagen eindeutig festgelegt ist, § 31 Abs. 3 Satz 1 UStDV.

### Fussnoten zu HI2115107

- [1] Auch die Verwendung eines Aliasnamens nach dem ProstSchG kann unter diesen Voraussetzungen eine ausreichende Rechnungsangabe sein; vgl. BMF, Schreiben v. 7.9.2021, BStB. 2021 I S. 1591, aufgenommen in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE.
- [2] Vgl. BFH, Urteil v. 13.6.2018, XI I 20/14, BStBl 2018 II S. 800; BFH, Urteil v. 21.6.2018, V R 25/15, BStBl 2018 II S. 809; BFH, Urteil v. 21.6.2018, V R 28/16, BStBl 2018 II S. 806.
- [3] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 2 bis Abs. 4 UStAE.
- [4] BFH, Urteil v. 22.10.2015, V R 23/14, BStBl 2015 II S. 914.
- [5] BMF, Schreiben v. 13.9.2016, III C 2, S 7280-a/07/10005 :02.

## 4.3 Steuer- oder USt-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers

(HI2115108)

## Rz. 26

Der leistende Unternehmer muss gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG in der Rechnung die ihm vom inländischen Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder **wahlweise** die vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** angeben.<sup>[1]</sup> Wurde dem leistenden Unternehmer **keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** erteilt, ist zwingend die erteilte **Steuernummer** anzugeben. Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer die vom Finanzamt erteilte Steuernummer um **zusätzliche Angaben**, wie z. B. Name oder Anschrift des Finanzamts, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel, ergänzt. Wenn das Finanzamt eine **gesonderte Steuernummer** für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat, etwa bei einer von der Zuständigkeit nach dem Betriebssitz abweichenden Zuständigkeit nach § 21 AO, ist diese anzugeben. Erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine **neue Steuernummer**, beispielsweise weil er seinen Unternehmenssitz verlagert hat, ist nur noch diese zu verwenden.

**Rz. 27**

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 (Gutschriftempfänger) 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 BZSt eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

**Rz. 28**

Leistet ein Unternehmer im eigenen Namen, sog. **Eigengeschäft**, und vermittelt er einen Umsatz in fremden Namen und für fremde Rechnung, sog. **vermittelter Umsatz**, gilt für die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Folgendes:<sup>[2]</sup>

- Für das **Eigengeschäft** gibt der leistende Unternehmer **seine** Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an.
- Rechnet der Unternehmer über einen vermittelten Umsatz ab, beispielsweise ein Tankstellenbetreiber, Reisebüro oder Versteigerer, hat er die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des **leistenden Unternehmers**, etwa der Mineralölgesellschaft, des Reiseunternehmens oder des Einlieferers, anzugeben.
- Werden das Eigengeschäft und der vermittelte Umsatz in einer Rechnung aufgeführt, kann aus Vereinfachungsgründen der jeweilige Umsatz durch Kennziffern oder durch Symbole der jeweiligen Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugeordnet werden. Diese sind in der Rechnung oder in anderen Dokumenten zu erläutern, § 31 UStDV.

**Rz. 29**

Im Fall der **umsatzsteuerlichen Organschaft**<sup>[3]</sup> muss die **Organgesellschaft** die ihr oder dem Organträger erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Steuernummer des Organträgers angeben.

**Rz. 30****Hinweis**

Die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist vorbehaltlich der besonderen Regelungen für **Kleinbetragsrechnungen** und **Fahrausweise** (§§ 33 und 34 UStDV) auch erforderlich, wenn:

- beim leistenden Unternehmer die **Umsatzsteuer nicht erhoben** wird, weil er die **Kleinunternehmerregelung** des § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nimmt,
- ausschließlich über **steuerfreie Umsätze** abgerechnet wird,
- bei der **Verlagerung der Steuerschuldnerschaft** auf den Leistungsempfänger der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 – 4 UStG sowie § 14 a Abs. 5 UStG.<sup>[4]</sup>

**Rz. 31**

Ein **geschlossener Vertrag** erfüllt die Anforderung des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, wenn er die Steuernummer oder 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 der Verlagerung des Unternehmenssitzes, ist der Vertragspartner in geeigneter Weise darüber zu informieren. Die leichte Nachprüfbarkeit dieser Angabe muss beim Leistungsempfänger gewährleistet sein. Nach Ansicht der Verwaltung ist es bei **Verträgen über Dauerleistungen**, wie z. B. Wartungsverträgen, Miet- oder Pachtverträgen, die in Verbindung mit anderen Belegen weiterhin als Rechnung gelten, für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers unschädlich, wenn vor dem 1.1.2004 geschlossene Verträge keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten. Es ist nicht erforderlich, diese Verträge um eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu ergänzen.<sup>[5]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115108

---

- [1] Vgl. BFH, Urteil v. 2.9.2010, V R 55/09, BStBl 2011 II S. 235.
- [2] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 6 UStAE.
- [3] Vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG sowie Abschn. 14.5 Abs. 7 UStAE.
- [4] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 8 UStAE.
- [5] Vgl. BMF, Schreiben v. 29.1.2004, IV B 7 – S 7280 – 19/04, BStBl 2004 I S. 258, Rz. 40.

## 4.4 Ausstellungsdatum der Rechnung

(HI2115109)

### Rz. 32

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG ist das **Ausstellungsdatum** der Rechnung anzugeben. Dasselbe gilt für **Gutschriften**.

## 4.5 Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)

(HI2115110)

### Rz. 33

Durch die fortlaufende Nummer nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG, sog. **Rechnungsnummer**, soll sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung **einmalig** ist. Da der Unternehmer für jede Leistung an einen anderen Unternehmer eine Rechnung erteilen muss, steigt das **Entdeckungsrisiko**, wenn der Unternehmer eine Leistung "schwarz" erbringt, aber dem am Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug interessierten Kunden trotzdem eine Rechnung erteilt. Denn entweder klafft eine Lücke in den Nummern der vom Unternehmer aufbewahrten Rechnungskopien oder es existieren mindestens 2 Rechnungen mit derselben Nummer. Derartige Lücken bei fortlaufenden Rechnungsnummern können mittels des Einsatzes der Prüfsoftware IDEA, welche in der Finanzverwaltung verwendet wird, mithilfe des Prüfungstools "Lückenanalyse" relativ leicht festgestellt werden. Ferner erleichtert die Rechnungsnummer, Warenlieferungen in der Lieferantenkette zurückzuverfolgen. Diese ermöglicht eine bessere Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.

### Rz. 34

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, geografisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche zulässig, z. B. für Zeiträume wie Monate, Wochen, Tage, oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche, wie verschiedene Filialen, Betriebsstätten einschließlich Organgesellschaften oder Bestandsobjekte. Ferner ist es anlässlich der Erstellung einer Rechnungsnummer zulässig, eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden. Auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich. Nach Ansicht der Verwaltung ist es schließlich zulässig, im Rahmen eines

weltweiten Abrechnungssysteme verschiedener, in unterschiedlichen Ländern angesiedelter Konzerngesellschaften nur **einen fortlaufenden Nummernkreis** zu verwenden. Es muss jedoch in allen diesen Fällen, etwa durch Vergabe einer bestimmten Klassifizierung für einen Nummernkreis, gewährleistet sein, dass die jeweilige Rechnung **leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet** werden kann und die **Rechnungsnummer einmalig** ist. Im Fall der Gutschrift ist die fortlaufende Nummer durch den Gutschriftsaussteller zu vergeben.<sup>[1]</sup>

## Rz. 35

### Hinweis

- Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es ausreichend, wenn diese Verträge eine einmalige Nummer enthalten, wie z. B. die Wohnungs- oder Objekt-, Mieternummer. Es ist nicht erforderlich, dass Zahlungsbelege, wie Kontoauszüge oder Überweisungsträger, eine gesonderte fortlaufende Nummer erhalten. Bei Verträgen über **Dauerleistungen**, die vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden, ist es **unschädlich**, wenn **keine fortlaufende Nummer** enthalten ist. Es ist **nicht erforderlich**, diese Verträge um eine **fortlaufende Nummer** zu **ergänzen**.<sup>[2]</sup>
- Kleinbetragsrechnungen, § 33 UStDV, und Fahrausweise, § 34 UStDV, müssen keine fortlaufende Nummer enthalten.<sup>[3]</sup>

### Fussnoten zu HI2115110

[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 10, 11 UStAE.

[2] Vgl. BMF, Schreiben v. 29.1.2004, IV B 7 – S 7280 – 19/04, BStBl 2004 I S. 258, Rz. 43.

[3] Vgl. zu Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen Rz. 62 ff.

## 4.6 Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung

(HI7644998)

### Rz. 36

Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG muss in einer Rechnung die **Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände** oder der **Umfang und die Art der sonstigen Leistung** angegeben werden. Sinn und Zweck der Bezeichnung der Leistung ist u. a. die Sicherstellung der Nachprüfbarkeit der Anwendung des zutreffenden Steuersatzes. Die Bezeichnung der **Leistung** muss eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist. Sind die Angaben unrichtig oder ungenau und ist deshalb eventuell kein Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und damit eine mögliche Steuerpflicht möglich, so genügen die gemachten Angaben diesen Anforderungen nicht.<sup>[1]</sup> Bei **Lieferungen** kann neben der Angabe der Menge die Angabe der Art der gelieferten Gegenstände in Form einer handelsüblichen Bezeichnung erfolgen. Handelsüblich ist jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, die den Erfordernissen von Kaufleuten i. S. d. HGB genügt und von Unternehmern in den entsprechenden Geschäftskreisen allgemein (d. h. nicht nur gelegentlich) verwendet wird, z. B. Markenartikelbezeichnungen. Ob eine Bezeichnung handelsüblich ist, ist unter der Berücksichtigung von Handelsstufe, Art und Inhalt der Leistungen und dem Wert der einzelnen Gegenstände im Einzelfall zu bestimmen. Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände umfassen, etwa Geschenkartikel, reichen aber nicht aus.<sup>[2]</sup>

### Fussnoten zu HI7644998

- [1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 2 UStE, eingefügt durch BMF, Schreiben v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19 /100004 :001, BStBl 2021 I S. 1593.
- [2] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 15 UStAE.

## 4.7 Zeitpunkt der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts

(HI2115111)

### Rz. 37

Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der **Zeitpunkt der Lieferung** oder **sonstigen Leistung** anzugeben. Dies gilt auch dann, wenn das **Ausstellungsdatum** der Rechnung, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG, mit dem **Zeitpunkt der Lieferung** oder der **sonstigen Leistung übereinstimmt**; in diesen Fällen genügt jedoch eine Angabe, wie etwa "**Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum**". Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung der **Kalendermonat** angegeben werden, in dem die **Leistung ausgeführt** wird.

### Rz. 38

#### Praxis-Beispiel

Schreiner S erstellt am 15.12.2020 eine Rechnung über die im Büro des Steuerberaters A ausgeführten Schreinerarbeiten im Monat November 2020. Ausreichend ist hier der Hinweis: "Abgerechnet wird über die im November 2020 ausgeführten Schreinerarbeiten."

### Rz. 39

Die Verpflichtung zur Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung besteht auch in den Fällen, in denen die Ausführung der Leistung gegen **Barzahlung** erfolgt. Im Einzelnen gilt hierbei Folgendes:

- **Angabe des Zeitpunkts der Lieferung in einem Lieferschein**

Gemäß § 31 Abs. 1 UStDV kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben. Demzufolge können sich Rechnungsangaben auch aus einem in dem Dokument, in dem Entgelt und Steuerbetrag angegeben sind, zu bezeichnenden Lieferschein ergeben. Sofern sich der nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG erforderliche Leistungszeitpunkt aus dem Lieferschein ergeben soll, ist es erforderlich, dass der Lieferschein neben dem Lieferscheindatum eine gesonderte Angabe des Leistungsdatums enthält. Sofern das Leistungsdatum dem Lieferscheindatum entspricht, kann anstelle der gesonderten Angabe des Leistungsdatums ein Hinweis in die Rechnung aufgenommen werden, dass das Lieferscheindatum dem Leistungsdatum entspricht.

- **Angabe des Zeitpunkts der Lieferung in den Fällen, in denen der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird<sup>[1]</sup>**

In den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet wird, gilt die Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten **beginnt**.<sup>[2]</sup> Soweit es sich um eine Lieferung handelt, für die der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird, ist in der **Rechnung** als **Tag der Lieferung** der **Tag des Beginns** der Beförderung oder

Versendung des Gegenstands der Lieferung anzugeben.<sup>[3]</sup> Dieser Tag ist auch maßgeblich für die Entstehung der Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG.<sup>[4]</sup>

#### Hinweis

In allen Fällen, in denen sich der Ort der Lieferung **nicht** nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt, ist als Tag der **Lieferung in der Rechnung der Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht** anzugeben. Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger.<sup>[5]</sup> Der Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer zu nutzen und veräußern zu können. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der in der Regel mit dem bürgerlich rechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muss.<sup>[6]</sup>

#### • Angabe des Zeitpunkts der sonstigen Leistung

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der Zeitpunkt der sonstigen Leistung anzugeben. Dies ist der Zeitpunkt, zu dem die **sonstige Leistung ausgeführt** ist. Sonstige Leistungen sind grundsätzlich im **Zeitpunkt ihrer Vollendung** ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, die Beteiligten hatten Teilleistungen vereinbart. Bei sonstigen Leistungen, die sich über **mehrere Monate oder Jahre erstrecken**, reicht die Angabe des gesamten Leistungszeitraums, z. B. **1.1.01 bis 31.12.01**, aus. Enthält eine Rechnung nur die Angabe einer Leistung "bis zum heutigen Tag" ohne Konkretisierung des Beginns des Leistungszeitraums, so erfüllt diese Rechnung die Voraussetzungen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nicht.<sup>[7]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115111

[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 16 Nr. 1 UStAE.

[2] Vgl. Abschn. 3.12 UStAE.

[3] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 16 Nr. 2 UStAE.

[4] Vgl. Abschn. 13.1 Abs. 1 und 2 Satz 5 UStAE.

[5] Vgl. BFH, Urteil v. 16.3.2000, V R 44/99, BStBl 2000 II S. 361.

[6] Zum Begriff der Verschaffung der Verfügungsmacht vgl. im Übrigen Abschn. 3.1 Abs. 2 UStAE m. w. N.

[7] Vgl. EuGH, Urteil v. 15.9.2016, C-516/4, Barlis 06.

## 4.8 Anzahlungen bei noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen

(HI2115112)

### Rz. 40

Wird über eine **noch nicht ausgeführte Lieferung** oder **sonstige Leistung** abgerechnet, handelt es sich um eine Rechnung über eine **Anzahlung**, in der die Angabe des **Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts** oder **Teilentgelts** entsprechend § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nach Auffassung der Verwaltung nur dann erforderlich ist, wenn der **Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht** und **nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt**. In diesem Fall reicht es aus, den **Kalendermonat** der Vereinnahmung anzugeben.<sup>[1]</sup> Auf der Rechnung ist kenntlich zu machen, dass über eine noch nicht erbrachte Leistung abgerechnet wird.

**Praxis-Beispiel**

Anlagenbauer A erstellt in den Monaten Juli bis Dezember 2020 für den Autozulieferer L eine Lackieranlage für insgesamt 2.000.000 EUR. Vereinbarungsgemäß hat L im Oktober 2020 eine Anzahlung in Höhe von 1.000.000 EUR zu leisten. A erteilt dem L eine Rechnung über die vereinbarte Anzahlung

1. am Tag des Eingangs der Zahlung am 15.10.2020;
2. vor Eingang der Anzahlung; die Zahlung erfolgt entsprechend der Vereinbarung im Oktober 2020;
3. einige Tage nach Eingang der Anzahlung.

In der Variante a) muss der Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht angegeben werden, da der Tag der Vereinnahmung der Anzahlung mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. In den Varianten b) und c) muss hingegen der Zeitpunkt der Vereinnahmung genannt werden, wobei die Angabe des **Kalendermonats** der Vereinnahmung ausreichend ist. In der Praxis dürfte dies keine Probleme aufwerfen, da bei Rechnungen über noch nicht eingegangene Anzahlungen ohnehin der vereinbarte Zahlungstag in der Rechnung genannt wird.

**Rz. 41**

Erteilt ein Unternehmer eine **Endrechnung**, hat er in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung **vereinnahmten Anzahlungen** und die darauf **entfallenden Umsatzsteuerbeträge abzusetzen**, sofern zuvor in den Anzahlungsrechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde. Bei mehreren Voraus- oder Anzahlungen genügt es, wenn der Gesamtbetrag der Nettoanzahlungen und der darauf entfallenden Umsatzsteuer abgesetzt wird. Statt der vorausgezählten Entgelte oder Teilentgelte und der Steuerbeträge können auch die Gesamtbeträge der Voraus- oder Anzahlungen abgesetzt und die darin enthaltenen Steuerbeträge zusätzlich angegeben werden. Wird in der Endrechnung der Gesamtbetrag der Steuer für die Leistung angegeben, braucht der auf das verbleibende restliche Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht angegeben zu werden.<sup>[2]</sup>

**Beispiel 1:****Absetzung der einzelnen im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und der auf sie entfallenden Steuerbeträge**

Endrechnung

Errichtung einer Lagerhalle

Ablieferung und Abnahme: 10.10.20

	<b>Summe</b>	<b>Preis</b>	<b>Entgelt</b>	<b>Umsatzsteuer</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
		7.140.000	6.000.000	1.140.000
./. Abschlagszahlungen				
5.3.20	1.190.000		1.000.000	190.000
2.4.20	1.190.000		1.000.000	190.000
4.6.20	1.190.000		1.000.000	190.000
3.9.20	<u>2.380.000</u>	<u>5 950.000</u>	<u>2.000.000</u>	<u>380.000</u>

Verbleibende Restzahlung	<u>1.190.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>190.000</u>
--------------------------	------------------	------------------	----------------

**Beispiel 2:**

Absetzung des Gesamtbetrags der vorausgezählten Teilentgelte und der Summe der darauf entfallenden Steuerbeträge

Endrechnung

Lieferung und Einbau eines Fahrstuhls

Ablieferung und Abnahme: 10.9.20

	Preis EUR	Entgelt EUR	Umsatzsteuer EUR
	1.428.000	1.200.000	228.000
./. Abschlagszahlungen am 2.4. und 4.6.20	<u>1.190.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>190.000</u>
Verbleibende Restzahlung	<u>238.000</u>	<u>200.000</u>	<u>38.000</u>

**Beispiel 3:**

Absetzung des Gesamtbetrags der Abschlagszahlungen (Vorauszahlungen)

Endrechnung

Lieferung und Montage einer Heizungsanlage

Ablieferung und Abnahme: 10.7.20

Entgelt insgesamt	EUR 1.500.000
+ Umsatzsteuer	EUR <u>285.000</u>
Gesamtpreis	EUR 1.785.000
./. Abschlagszahlungen am 1.2. und 7.5.20	EUR <u>1.428.000</u>
Verbleibende Restzahlung	EUR <u>357.000</u>
Darin enthaltene Umsatzsteuer	EUR 57.000
In den Abschlagszahlungen enthaltene Umsatzsteuer	EUR 228.000

**Rz. 42**

Werden die Nettozahlung und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag nicht abgesetzt, schuldet der Unternehmer neben der Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung **zusätzlich den zu hohen Umsatzsteuerausweis** für die **Anzahlung**, § 14 c Abs. 1 UStG. Dies führt im Rahmen von Betriebsprüfungen meist zu Nachzahlungen für das Jahr der Rechnungsstellung. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die unzutreffende Schlussrechnung zu berichtigen und darin die fehlende Absetzung nachzuholen. Entstehende Nachzahlungszinsen nach § 233 a AO werden erlassen.

**Fussnoten zu HI2115112**



[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 16 Nr. 5 UStAE.

[2] Vgl. Abschn. 14.8 Abs. 7, 8 UStAE.

## 4.9 Entgelt

(HI2115113)

### Rz. 43

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG enthält die Rechnung das nach **Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt** für die Lieferung und sonstige Leistung. In der Rechnung ist also zwingend das **Nettoentgelt** anzugeben. Sind in einer Rechnung verschiedene Steuersätze anzuwenden oder gelten unterschiedliche Steuerbefreiungen, ist das Entgelt auf die einzelnen **Steuersätze** oder **Steuerbefreiungen** aufzuschlüsseln.

### Rz. 44

#### Hinweis

Grundsätzlich können in einer Rechnung nur das Entgelt und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen werden. Hiervon **abweichend** sind Unternehmer berechtigt und bei Ausführung einer Leistung an einen **unternehmerischen Leistungsempfänger** oder an eine **juristische Person** verpflichtet, in den folgenden Fällen die **Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 i. V. m. § 10 Abs. 4 UStG** sowie den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Rechnung auszuweisen:

1. Körperschaften und Personenvereinigungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nrn. 1 – 5 KStG, nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften führen im Inland **verbilligte** Lieferungen oder sonstige Leistungen an ihre **Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber** oder diesen **nahestehenden Personen** aus, § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG.
2. **Einzelunternehmer** führen verbilligte Leistungen an ihnen **nahestehende Personen** aus, § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG.

#### Praxis-Beispiel

Die Ehefrau (F) hat an ihren Ehemann (M) ein Gebäude steuerpflichtig zu einer Miete von jährlich 30.000 EUR zuzüglich 5.700 EUR Umsatzsteuer für dessen Gewerbebetrieb vermietet. Bei der Erstellung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung stellt der Steuerberater fest, dass die umsatzsteuerbelasteten Grundstückskosten 50.000 EUR betragen haben.

Da die Grundstückskosten höher sind als das Entgelt, greift vorliegend die Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 5 UStG ein. F hat daher in der USt-Erklärung Umsatzsteuer von der Bemessungsgrundlage von 50.000 EUR = 9.500 EUR anzumelden. Gleichzeitig kann F eine berichtigte Mietrechnung mit der aufgrund der Mindestbemessungsgrundlage angefallenen Umsatzsteuer ausstellen. Die Rechnung könnte wie folgt aussehen:

jährliche Miete	30.000 EUR
+ Umsatzsteuer 19 %	9.500 EUR <sup>[1]</sup>
zu entrichten:	39.500 EUR

M kann die bisher noch nicht abgezogene Vorsteuer in Höhe von 3.800 EUR im Voranmeldungszeitraum der Erteilung der berechtigten Rechnung als Vorsteuer geltend machen.

#### Hinweis

Die **Mindestbemessungsgrundlage** darf nicht angesetzt werden, wenn die Vertragsparteien eine Miete vereinbart haben, die niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage ist, aber der **marktüblichen Miete** entspricht.<sup>[2]</sup> Übersteigen sowohl das marktübliche Entgelt als auch die Ausgaben nach § 10 Abs. 4 UStG das vereinbarte Entgelt, sind als Bemessungsgrundlage die **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen.

3. Unternehmer führen verbilligte Leistungen an ihr **Personal** oder dessen **Angehörige** aufgrund des **Dienstverhältnisses** aus, § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG.

#### Praxis-Beispiel

Eine Gesellschaft liefert an ihren unternehmerisch tätigen Gesellschafter eine gebrauchte CNC-Maschine, deren Wiederbeschaffungskosten netto 100.000 EUR betragen, zu einem Kaufpreis von 50.000 EUR.

In diesem Fall muss die Rechnung neben den übrigen erforderlichen Angaben enthalten:

Mindestbemessungsgrundlage	100.000 EUR
19 % Umsatzsteuer	19.000 EUR

Der die Maschine erwerbende Gesellschafter kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG 19.000 EUR als Vorsteuer abziehen.

#### Fussnoten zu HI2115113

- [1] Die USt berechnet sich aufgrund der Mindestbemessungsgrundlage von 50.000 EUR.  
 [2] Vgl. EuGH, Urteil v. 29.5.1997, C-63/96, BStBl 1997 II S. 841; BFH, Urteil v. 8.10.1997, XI R 8/86, BStBl 1997 II S. 840.

## 4.9.1 Im Voraus vereinbarte Entgeltminderungen

(HI2115114)

### Rz. 45

Zusätzlich zum Entgelt ist jede im Voraus **vereinbarte Minderung des Entgelts**, sofern sie **nicht bereits im Entgelt berücksichtigt** ist, anzugeben, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG. Da Vereinbarungen über Entgeltminderungen auch Bestandteil der Rechnung sind, gelten die Formerfordernisse für Rechnungen auch für Entgeltminderungen. Für den Fall, dass die **Entgeltminderungsvereinbarung** in dem Dokument, in dem Entgelt und Steuerbetrag angegeben sind, nicht enthalten ist, ist es nach Auffassung der Verwaltung ausreichend, wenn die Entgeltminderungsvereinbarung schriftlich beim leistenden Unternehmer **und** beim Leistungsempfänger oder dem jeweils beauftragten Dritten vorliegen. Allerdings müssen in dem

Dokument, in dem das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag zusammengefasst angegeben sind, die anderen Dokumente bezeichnet werden, aus denen sich die übrigen Angaben ergeben, § 31 Abs. 1 UStDV.<sup>[1]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115114

[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 19 UStAE.

## 4.9.2 Entgeltminderungen durch Rabatt- oder Bonusvereinbarungen

(HI2115115)

### Rz. 46

Wie ausgeführt, ist in der Rechnung jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, also auch eine **Rabatt- oder Bonusvereinbarung**, anzugeben, sofern diese nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist. Auch wenn die entsprechende Konditionsvereinbarung (Rabatt- oder Bonusvereinbarung) in der Rechnung nicht enthalten ist, reicht es nach Meinung der Verwaltung aus, wenn in der Rechnung auf die entsprechende Konditionsvereinbarung allgemein hingewiesen wird, da eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen kann. Die gesonderte Konditionsvereinbarung muss allerdings hinreichend genau bezeichnet sein. Nicht gefordert wird von der Verwaltung der Hinweis auf den Namen und das Datum der Vereinbarung. Die Verwaltung hält beispielsweise folgende Hinweise für ausreichend:

Es ergeben sich Entgeltminderungen aufgrund von Rabatt- oder Bonusvereinbarungen.

- Entgeltminderungen ergeben sich aus unseren aktuellen Rahmen- und Konditionsvereinbarungen.
- Es bestehen Rabatt- oder Bonusvereinbarungen.

### Rz. 47

Diese Erleichterungen gelten allerdings nur dann, wenn die Angaben **leicht** und **eindeutig** nachprüfbar sind. Eine leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit ist gegeben, wenn die Dokumente über die **Entgeltminderungsvereinbarung** in **Schriftform** vorhanden sind und auf **Nachfrage ohne Zeitverzögerung** bezogen auf die jeweilige Rechnung vorgelegt werden können. Ändert sich eine vor Ausführung der Leistung getroffene Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt, ist eine Rechnungsberichtigung mit geändertem Allgemeinhinweis **nicht erforderlich**. Der Allgemeinhinweis gilt nur für zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger getroffene Konditionsvereinbarungen. Er gilt nicht für Vereinbarungen des leistenden Unternehmers mit Dritten, die nicht Leistungsempfänger sind.

### Rz. 48

Bei **Skontovereinbarungen** genügt nach Ansicht der Verwaltung eine Angabe wie z. B. "2 % bei Zahlung bis ...". Das Skonto muss weder mit dem Brutto- noch mit dem Nettobetrag zuzüglich Umsatzsteuer ausgewiesen werden.<sup>[1]</sup> Ein Beleg austausch ist bei tatsächlicher Inanspruchnahme der im Voraus vereinbarten Entgeltminderung nicht erforderlich.

### Rz. 49

#### Hinweis

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer bzw. der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist zu dem Zeitpunkt vorzunehmen, zu dem sich die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Inanspruchnahme des Skonto oder die Gewährung des Bonus oder des

Rabatts verwirklicht. Ein Belegtausch ist ausnahmsweise nur erforderlich bei Jahresboni oder Jahresrückvergütungen für unterschiedlichen Steuersätzen unterliegende Leistungen, § 17 Abs. 4 UStG. [\[2\]](#)

#### Fussnoten zu HI2115115

[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 19 UStAE.

[2] Abschn. 17.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE.

## 4.10 Steuersatz oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung

(HI2115116)

### Rz. 50

In Rechnungen über steuerpflichtige Leistungen sind der auf das Entgelt entfallende **Umsatzsteuerbetrag** sowie der **Steuersatz** anzugeben, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG. Der Unternehmer muss den Steuerbetrag für die von ihm ausgeführte steuerpflichtige Leistung Cent genau berechnen. Ergibt sich bei der Steuerberechnung kein voller Centbetrag, ist der Centbetrag abzurunden, wenn die nachfolgende Ziffer höchstens 4 ist, bzw. aufzurunden, wenn die unmittelbar folgende Ziffer größer als 4 ist. [\[1\]](#) Der Regelbesteuerung unterliegende Unternehmer müssen entweder den allgemeinen Steuersatz von 19 % [\[2\]](#) oder den **ermäßigten Steuersatz von 7 %** [\[3\]](#) angeben. Die Angabe des Bruttoentgelts und der darin enthaltenen Umsatzsteuer reicht nicht aus.

#### Praxis-Beispiel

Der Unternehmer F liefert an den Unternehmer U einen PC und stellt wahlweise folgende Rechnungen:

Lieferung PC

Modell 2018	2.000,00 EUR
zzgl. Umsatzsteuer 19 %	<u>380,00 EUR</u>
Gesamtbetrag	2.380,00 EUR

In diesem Beispiel liegt eine **ordnungsgemäße** Rechnung vor.

Lieferung PC

Modell 2018	2.380,00 EUR
Darin enthalten sind 19 % USt	380,00 EUR

Wegen der **Nichtangabe des Nettoentgelts** liegt **keine ordnungsgemäße Rechnung** vor und U erhält **keinen Vorsteuerabzug**.

### Rz. 51

Im Falle einer **Steuerbefreiung** ist ein Hinweis auf die Steuerbefreiung anzubringen, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG. Bei dem Hinweis auf eine Steuerbefreiung ist es **nicht erforderlich**, dass der Unternehmer die entsprechende Vorschrift des UStG oder der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie nennt. Allerdings soll nach Ansicht der Verwaltung in der Rechnung ein **Hinweis** auf den **Grund der Steuerbefreiung** enthalten sein.

Dabei reicht regelmäßig eine Angabe in umgangssprachlicher Form aus, wie etwa "Ausfuhr", "innergemeinschaftliche Lieferung", "steuerfreie Vermietung", "Krankentransport" etc.<sup>[4]</sup> Da es die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie dem Unternehmer freistellt, ob er die einschlägige Befreiungsnorm nennt oder nur darauf hinweist, dass eine Steuerbefreiung vorliegt, kann auch der deutsche Gesetzgeber grundsätzlich nicht mehr verlangen. Die von der Verwaltung geforderte Sollangabe erleichtert allerdings Buchhaltern, Wirtschaftsprüfern und Betriebsprüfern die Arbeit und ist daher auch im Interesse des Unternehmers empfehlenswert.<sup>[5]</sup>

## Rz. 52

### Hinweis

- Wird in einer Rechnung über **Leistungen mit verschiedenen Steuersätzen** der Steuerbetrag **automatisch durch Maschinen** ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, ist der Ausweis des Steuerbetrags in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird, § 32 UStDV.
- Die Regelung des § 32 UStDV für Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, gilt entsprechend, wenn in einer Rechnung neben **steuerpflichtigen Umsätzen** auch **nicht steuerbare** oder **steuerfreie Umsätze** aufgeführt werden. Soweit Kosten für **Nebenleistungen**, beispielsweise für Beförderung, Verpackung oder Versicherung, besonders berechnet werden, sind sie den unterschiedlich besteuerten Hauptleistungen entsprechend zuzuordnen. Die Aufteilung ist nach geeigneten Merkmalen, etwa nach dem Verhältnis der Werte oder Gewichte, vorzunehmen.
- In Rechnungen für Umsätze, auf die die **Durchschnittssätze** des § 24 Abs. 1 UStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe anzuwenden sind, ist außer dem Steuerbetrag der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz anzugeben, § 24 Abs. 1 Satz 5 UStG.

### Fussnoten zu HI2115116

- [1] Vgl. BMF, Schreiben v. 19.12.2019, III C 3 – S 7015/19/10002:001, BStBl 2019 I S. 1399.
- [2] Bzw. 16 % (gültig für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020) gem. § 28 Abs. 1 UStG, § 28 Abs. 1–3 i. d. F. des Gesetzes v. 29.6.2020 (BGBl 2020 I S. 1512) mit Wirkung v. 1.7.2020, Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz).
- [3] Bzw. 5 % (gültig für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020) gem. § 28 Abs. 2 UStG, § 28 Abs. 1–3 i. d. F. des Gesetzes v. 29.6.2020 (BGBl I S. 1512) mit Wirkung v. 1.7.2020, Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz).
- [4] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 20 UStAE.
- [5] Vgl. Weber, DB 2004, S. 341.

## 4.11 Berichtigung von Rechnungen

(HI2115117)

### Rz. 53

Fehlt eine der **notwendigen Rechnungsangaben** oder sind die **Angaben** in der Rechnung **unzutreffend**, kann die **Rechnung berichtigt** werden, § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV. Dabei müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben ergänzt oder berichtigt werden. Die Berichtigung einer Rechnung um fehlende oder unzutreffende Angaben ist kein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 233a Abs. 2a AO.<sup>[1]</sup> Die Berichtigung muss durch ein Dokument erfolgen, das **spezifisch und eindeutig** auf die Rechnung bezogen ist.<sup>[2]</sup> 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 des § 14 UStG erfüllen. Dies gilt bei der **elektronischen Übermittlung von Rechnungen entsprechend**.

#### Rz. 54

Die Berichtigung einer Rechnung kann nur durch den **Rechnungsaussteller selbst** vorgenommen werden. Der **Leistungsempfänger** (Rechnungsempfänger) kann den Vorsteuerabzug aus fehlerhaften oder unvollständigen Rechnungen **nicht** dadurch erreichen, dass er selbst die Angaben korrigiert oder vervollständigt. Lediglich in dem Fall, in dem ein Dritter mit der Ausstellung der Rechnung beauftragt wurde, § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG, kann die Berichtigung durch den leistenden Unternehmer selbst oder im Fall der Gutschrift durch den Gutschriftsaussteller vorgenommen werden. Fehlen in der Rechnung die in § 14 Abs. 4 Nr. 5 und 6 UStG bezeichneten Angaben über die Menge der gelieferten Gegenstände oder den Zeitpunkt der Lieferung, so können diese Angaben vom Leistungsempfänger ergänzt werden. Voraussetzung ist, dass der Leistungsempfänger diese Angaben anhand von sonstigen Geschäftsunterlagen (z. B. des Lieferscheins) nachweisen kann.<sup>[4]</sup> Die Berichtigung der Rechnung muss der Leistungsempfänger ggf. vor den ordentlichen Gerichten einklagen.

#### Rz. 55

##### Hinweis

- Die Finanzbehörden sind an der Berichtigung von Rechnungen gem. § 31 Abs. 5 UStDV nicht zu beteiligen und die Berichtigung muss von diesen auch **nicht genehmigt** werden. Bisher galt nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV **berichtigt** und die zu berichtigenden Angaben an den **Rechnungsempfänger übermittelt** hat.<sup>[5]</sup> Diese Auffassung der Verwaltung bestätigte der EuGH mit Urteil vom 29.4.2004.<sup>[6]</sup> Nach dessen Ansicht setzt der Vorsteuerabzug nicht nur eine Rechnung voraus, sondern er ist auch erst für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die beiden Voraussetzungen vorliegen. Nämlich, dass die Lieferung der Gegenstände oder die sonstige Leistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, welches als ordnungsgemäße Rechnung anzusehen ist. Allerdings ist zu beachten, dass es in dem Verfahren vor dem EuGH um einen Sachverhalt ging, in dem eine Rechnung erstmals in einem auf die Leistungserbringung folgenden Besteuerungszeitraum vorgelegt wurde und der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug rückwirkend für den Besteuerungszeitraum der Ausführung der Leistung vornehmen wollte. Der EuGH hat zu diesem Sachverhalt insbesondere festgestellt, dass es nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt, in diesem Fall den Vorsteuerabzug erst für den Zeitraum der Vorlage der Rechnung zuzulassen (ex nunc-Wirkung), da damit auch das Ziel der Richtlinie umgesetzt wird, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen.
- In der Rechtssache "Pannon Gép"<sup>[7]</sup> hat der EuGH erstmals die **grundsätzliche Korrekturmöglichkeit** für eine bereits ausgestellte Rechnung bestätigt und entschieden, dass eine Korrektur der Rechnung bis zur Entscheidung der betreffenden Finanzbehörde über den Vorsteuerabzug möglich ist. Ebenfalls zur Rechnungskorrektur hat sich der EuGH in der Rechtssache "Petroma Transports"<sup>[8]</sup> geäußert. In diesem Verfahren lehnte der EuGH eine **rückwirkende Rechnungskorrektur** mit der Begründung ab, dass die notwendigen Informationen der Finanzverwaltung erst zur Verfügung gestellt wurden, nachdem diese bereits eine ablehnende Entscheidung über den Vorsteuerabzug erlassen hatte.

- In einer weiteren Entscheidung zum Thema **rückwirkende Rechnungskorrektur** hat der EuGH [\[9\]](#) entschieden, dass eine fehlerhafte Rechnung, die nachträglich berichtigt wird, auch **rückwirkend zum Vorsteuerabzug berechtigt**. Dieser Entscheidung vorausgegangen war ein Vorabentscheidungsersuchen des Niedersächsischen Finanzgerichts hinsichtlich der Frage ob – und ggf. unter welchen Bedingungen – einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt. Im Streitfall war die Steuernummer des Leistenden nachträglich ergänzt worden. Der vorliegende Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hatte ernsthafte Zweifel, ob die nationale Regelung, wonach eine rückwirkende Rechnungsberichtigung grundsätzlich ausgeschlossen ist, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.
- Der BFH [\[10\]](#) hat das EuGH-Urteil "Senatex" umgesetzt und seine bisherige Rechtsprechung dahingehend geändert, dass er erstmals eine **rückwirkende Rechnungsberichtigung** zugelassen hat. An seiner früheren Auffassung, wonach die Vorsteuer aus einer berichtigten Rechnung erst im Besteuerungszeitraum der Berichtigung abgezogen werden konnte, hält der entscheidende Senat infolge der neueren EuGH-Rechtsprechung nicht mehr fest. Mit dem BMF-Schreiben zum Thema "Umsatzsteuer, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung und Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsmäßigen Rechnung" [\[11\]](#) hat auch die Finanzverwaltung inzwischen ihre Regelungen zur **rückwirkenden Rechnungsberichtigung** an die aktuellere Rechtsprechung angepasst und den Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE neu gefasst. Danach kann eine Rechnungsberichtigung **auf den Zeitpunkt zurückwirken**, in dem die Rechnung **erstmalig ausgestellt** wurde. Auch der Stornierung einer Rechnung nebst Neuausstellung einer sie zu ersetzenden Rechnung **kann eine Rückwirkung** beim Vorsteuerabzug zukommen. Ein Dokument ist dann eine rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Hierfür reicht es aus, dass die Rechnung diesbezüglich Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Sind diese Anforderungen erfüllt, entfaltet die **Rechnungsberichtigung immer Rückwirkung**. Die Rechnung kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt und vorgelegt werden. Das Recht auf Vorsteuerabzug aus einer mit Rückwirkung berichtigten Rechnung ist grundsätzlich in dem Zeitpunkt auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und die ursprüngliche Rechnung vorlag. Wird eine Rechnung berichtigt, die nach den vorstehenden Ausführungen **nicht rückwirkend** berichtigungsfähig ist, kann der Vorsteuerabzug **erst zu dem Zeitpunkt** in Anspruch genommen werden, in dem der **Rechnungsaussteller** die Rechnung **berichtigt** und die zu berichtigenden Angaben an den **Rechnungsempfänger übermittelt** hat. Aus den genannten Grundsätzen folgt aber **nicht**, dass ein Vorsteuerabzug gänzlich ohne Rechnung geltend gemacht werden kann. [\[12\]](#)

Rz. 56

#### Hinweis

Die Zuerkennung der **Rückwirkung** führt nun dazu, dass auch die **Verzinsung** des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs gem. § 233 a AO bis zur Vorlage einer vollständigen und richtigen Rechnung **vermieden** wird. [\[13\]](#) Der EuGH hatte den Mitgliedsstaaten bereits in der Vergangenheit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges untersagt, eine **übergroße Technizität** vorzuschreiben. Diese Technizität bezog sich gerade auch auf die formalen Anforderungen an die Rechnung. [\[14\]](#)

### Praxis-Beispiel

Der Unternehmer U erhält für eine von ihm in Anspruch genommene Leistung im August 2017 eine Rechnung, in der der Zeitpunkt der Leistung nicht genannt ist. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Juli 2020 wird die Unvollständigkeit der Rechnung festgestellt. Daraufhin bemängelt U die Rechnung bei dem leistenden Unternehmer und erhält im August 2020 eine vollständige Rechnung. Der Vorsteuerabzug bei U ist nach neuer Verwaltungsansicht gemäß Abschn. 15.2a Abs 7 UStAE rückwirkend zum Zeitpunkt der erstmaligen Ausstellung der Rechnung, im August 2017, möglich.

Damit entstehen keine Umsatzsteuernachforderungen, die nach § 233 a AO mit 0,5 % für jeden Monat verzinst werden müssten.<sup>[15]</sup>

### Fussnoten zu HI2115117

- [1] Vgl. § 14 Abs. 4 Satz 4 UStG, angefügt durch Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl 2020 I S. 3096.
- [2] Vgl. BFH, Urteil v. 22.1.2020, XI R 10/17, BStBl 2020 II S. 601; BFH, Urteil v. 5.9.2019, V R 38/17, BStBl 2022 II S. 696.
- [3]
- [4] Vgl. Abschn. 14.11 Abs. 2 Satz 7 i. V. m. Abschn. 15.11 Abs. 3 UStAE, vgl. wegen der Einzelheiten zur Ergänzung und Berichtigung von Rechnungsangaben Abschn. 14.11 UStAE.
- [5] Vgl. Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE in der Fassung bis 2019.
- [6] Vgl. EuGH, Urteil v. 29.4.2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, BFH/NV 2004 S. 229.
- [7] Vgl. EuGH, Urteil v. 15.7.2010, C-368/09, Pannon Gép, DStR 2010 S. 1475.
- [8] Vgl. EuGH, Urteil v. 8.5.2013, C-271/12, Petroma Transports, BB 2013 S. 1365.
- [9] EuGH, Urteil v. 15.9.2016, C-518/14, Senatex, DStR 2016 S. 2211.
- [10] Vgl. BFH, Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15, DStR 2016 S. 2967.
- [11] Vgl. BMF, Schreiben v. 18.9.2020, III C 2 – S 7286 –a/19/10001 :001, BStBl 2020 I S. 976.
- [12] Vgl. BFH, Urteil v. 22.1.2020, XI R 10/17, BStBl 2020 II S. 601.
- [13] In der Praxis ist dies bisher das größte Problem, da die Aufdeckung entsprechender formeller Fehler in einer Rechnung oftmals erst Jahre später anlässlich einer Betriebs- oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung erfolgt. Dies führt zu teilweise erheblichen Zinsnachforderungen des Fiskus gegenüber den geprüften Unternehmen nach § 233 a AO; vgl. Wittmann/Zugmaier, DStR 2008, S. 538.
- [14] Vgl. Widmann, in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG 2008, § 14 UStG Rz. 114/1.
- [15] Vgl. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO.

## 4.12 Gutschrift

(HI7644999)

### Rz. 57

Haben die am Leistungsaustausch Beteiligten vereinbart, dass der Leistungsempfänger die Rechnung namens und im Auftrag des leistenden Unternehmers erstellt (umsatzsteuerliche Gutschrift), so **muß** die Rechnung seit dem **1.7.2013** explizit die Bezeichnung "**Gutschrift**" enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG, der Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL umsetzt). Neben der Bezeichnung "Gutschrift", erkennt die Verwaltung auch Formulierungen an, die in anderen Amtssprachen für den Begriff "Gutschrift" in Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL der jeweiligen Sprachfassung verwendet werden (z. B. UK-Sprachfassung für "Self-billing").



Die Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG sind nicht erfüllt, wenn die Rechnung anstatt der Bezeichnung "Gutschrift" eine andere Bezeichnung (z. B. Eigenfaktura) enthält. Nach Auffassung der Verwaltung ist der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers jedoch nicht allein wegen begrifflicher Unschärfen zu versagen, wenn die gewählte Bezeichnung hinreichend eindeutig ist, die Gutschrift im Übrigen ordnungsgemäß erteilt wurde und keine Zweifel an ihrer inhaltlichen Richtigkeit bestehen.<sup>[1]</sup>

## Rz. 58

### Hinweis

Da es sich bei dem Begriff "Gutschrift" um eine gesetzlich normierte Regelung für eine formal richtige Rechnung handelt, an die der BFH in der Vergangenheit immer sehr hohe Anforderungen gestellt hat, empfiehlt es sich in der Praxis, bei Bezeichnungen wie Eigenfaktura grundsätzlich Vorsicht walten zu lassen, insbesondere um abweichende Auslegungen im Rahmen der Betriebsprüfung zu vermeiden.

Denn gelegentlich halten sich Betriebsprüfer rein an die rechtlichen Formulierungen des Gesetzes und folgen der Auffassung des BMF nicht.<sup>[2]</sup>

### Fussnoten zu HI7644999

[1] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 24 UStAE.

[2] Vgl. Herzig, StuB 2014, S. 337.

## 5 Checkliste für zwingend notwendige Angaben für den Vorsteuerabzug

(HI2115118)

## Rz. 59

Damit der Rechnungsempfänger den **Vorsteuerabzug** erhält, muss eine ordnungsgemäße Rechnung folgende **Pflichtangaben**<sup>[1]</sup> enthalten:

1. **vollständiger Name** und **vollständige Anschrift** des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. **Ausstellungsdatum** der Rechnung,
3. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder die vom BZSt erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**
4. eine **fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen**, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird,
5. **Zeitpunkt** der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den **Zeitpunkt der Vereinnahmung** von vor der Leistungsausführung **vereinnahmten Teilentgelten**; Letzteres ist nur erforderlich, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist,
6. **Netto-Entgelt** der Lieferung oder sonstigen Leistung; die alleinige Angabe des Bruttobetrages ist nicht mehr ausreichend,
7. den auf das Entgelt entfallenden **Umsatzsteuerbetrag** und den anzuwendenden **Steuersatz** oder im Fall der **Steuerbefreiung** einen Hinweis auf die zutreffende Steuerbefreiung,
8. **Menge** und handelsübliche **Bezeichnung** des **Gegenstands** der Lieferung oder die **Art** und den **Umfang** der sonstigen Leistung,
9. in den Fällen des § 14 b Abs. 1 Satz 5 UStG einen Hinweis auf die **Aufbewahrungspflicht** des **Leistungsempfängers**,

10. bei Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger die Angabe "Gutschrift".

#### Fussnoten zu HI2115118

[1] Abschn. 14.5 UStAE.

## 6 Erleichterungen bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen

(HI2115119)

### 6.1 Erleichterungen bei Kleinbetragsrechnungen

(HI2115120)

#### Rz. 60

Für Kleinbetragsrechnungen gelten besondere **Vereinfachungsregelungen**. Kleinbetragsrechnungen sind Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 EUR<sup>[1]</sup> (= Bruttobetrag inklusive USt) **nicht übersteigt**. Für Kleinbetragsrechnungen sind abweichend von § 14 Abs. 4 UStG nur folgende Angaben erforderlich, § 33 UStDV:

1. der **vollständige Name** und die **vollständige Anschrift** des **leistenden Unternehmers**; der Leistungsempfänger muss nicht angegeben werden,
2. die **Menge** und die **Art der gelieferten Gegenstände** oder der **Umfang** und die **Art der sonstigen Leistung** und
3. das **Entgelt** und der darauf **entfallende Steuerbetrag in einer Summe (Bruttobetrag)**, anstatt des Umsatzsteuerbetrags muss nur der **Steuersatz** angegeben sein; es muss der nach dem Gesetz vorgeschriebene Steuersatz angegeben sein (19 % oder 7 %), die bloße Angabe des Umrechnungsfaktors (15,97 % bzw. 6,54 %) berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug; die **Vorsteuer** ist mit dem angegebenen Steuersatz aus dem Bruttobetrag herauszurechnen,
4. im Fall einer **Steuerbefreiung** ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
5. das **Ausstellungsdatum**.

#### Rz. 61

##### Hinweis

- Auf einer Kleinbetragsrechnung müssen **alle** zuvor genannten Angaben enthalten sein.
- Die **Steuernummer** bzw. **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Leistenden sowie eine **Rechnungsnummer** sind **nicht** erforderlich.
- Wird in einer Kleinbetragsrechnung über **verschiedene Leistungen** abgerechnet, die **verschiedenen Steuersätzen** unterliegen, sind für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Leistungen die jeweiligen Summen anzugeben. Dabei sind die übrigen formalen Voraussetzungen des § 14 UStG zu beachten. Die Grundsätze des § 31 UStDV (Angaben in der Rechnung) und des § 32 UStDV (Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen) sind entsprechend anzuwenden.
- Wird über **Leistungen** i. S. d. §§ 3 c UStG,<sup>[2]</sup> z. B. Versandhandelslieferungen, über **innergemeinschaftliche Lieferungen** i. S. d. § 6 a UStG oder über Lieferungen, in denen der **Leistungsempfänger die Steuer schuldet**, § 13 b UStG, abgerechnet, gelten die **Vereinfachungsregelungen** des § 33 UStDV **nicht**, auch wenn der Rechnungsbetrag 250 EUR nicht übersteigt. In diesen Fällen sind somit stets ordnungsgemäße Rechnungen nach den allgemeinen Regelungen in den §§ 14, 14a UStG zu erteilen.

**Fussnoten zu HI2115120**

- [1] Ab 1.1.2017 250 EUR (vorher 150 EUR), § 33 Satz 1 UStDV Betrag geändert durch Gesetz v. 30.6.2017 BStBl 2017 I S. 2143.
- [2] § 3 c UStG regelt den Lieferort für die Fälle, in denen der Lieferer Gegenstände in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat; vgl. Abschn. 3c.1 UStAE.

## 6.2 Erleichterungen bei Fahrausweisen als Rechnungen

(HI2115121)

**Rz. 62**

**Fahrausweise** i. S. v. § 34 UStDV sind Dokumente, die einen Anspruch auf Beförderung von Personen gewähren. Dazu gehören auch **Zuschlagkarten** für zuschlagpflichtige Züge, Platzkarten, Bettkarten und Liegekarten. Mit **Fahrscheindruckern** ausgestellte Fahrscheine sind auch dann Fahrausweise i. S. d. § 34 UStDV, wenn auf ihnen der Steuersatz in Verbindung mit einem Symbol angegeben ist, wie etwa "U" mit dem zusätzlichen Vermerk "U = 19 % USt". **Keine Fahrausweise** sind Rechnungen über die Benutzung eines **Taxis** oder **Mietwagens**.<sup>[1]</sup>

**Rz. 63**

**Fahrausweise** gelten gem. § 34 UStDV als **Rechnungen**, wenn sie die folgenden Angaben enthalten:<sup>[2]</sup>

- den **vollständigen Namen** und die **vollständige Anschrift** des Unternehmers, der die **Beförderungsleistung ausführt**, z. B. städtische Verkehrsbetriebe; es genügt aber, wenn sich aufgrund der Gestaltung des Fahrausweises der Name und die Anschrift des Beförderungsunternehmers eindeutig feststellen lassen, § 31 Abs. 2 UStDV;
- das **Entgelt** und den darauf entfallenden **Steuerbetrag** in einer Summe (**Bruttobetrag**), den anzuwendenden **Steuersatz**, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG); in diesem Fall ist die Angabe des Steuersatzes entbehrlich;
- das **Ausstellungsdatum** und
- bei **grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Luftverkehr** muss der Fahrausweis einen Hinweis enthalten, dass die Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG nicht erhoben wird.

**Rz. 64****Hinweis**

- Auf Fahrausweisen der Eisenbahnen, die dem **öffentlichen Verkehr** dienen, kann anstelle des Steuersatzes die **Tarifentfernung** angegeben werden. Der Leistungsempfänger kann seit dem 1.1.2020 sowohl bei einer Tarifentfernung bis 50 km als auch bei einer Tarifentfernung von mehr als 50 km<sup>[3]</sup> den Vorsteuerabzug auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes in Anspruch nehmen (7/107 oder 6,54 % des Bruttobetrag).
- 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. Dasselbe gilt für Belege im **Reisegepäckverkehr** entsprechend.<sup>[4]</sup>

- Bei Fahrausweisen ist es für Zwecke des **Vorsteuerabzugs** **nicht zu beanstanden**, wenn der Fahrausweis im **Online-Verfahren abgerufen** wird und durch das Verfahren sichergestellt ist, dass der Fahrausweis erst dann erstellt wird, wenn die Belastung auf einem **Kunden- oder Kreditkartenkonto** erfolgt ist. Zusätzlich hat der Rechnungsempfänger einen **Papierausdruck** des im Online-Verfahren abgerufenen Dokuments aufzubewahren, das die für einen Fahrausweis als Rechnung erforderlichen Angaben enthält.<sup>[5]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115121

- [1] Zu den Voraussetzungen, unter denen Zeitfahrausweise (Zeitkarten) als Rechnungen anzuerkennen sind, vgl. Abschn. 14.7 Abs. 2 UStAE.
- [2] Vgl. Abschn. 14.7 Abs. 3 UStAE.
- [3] BMF, Schreiben v. 21.1.2020, III C 2 –S 7244/19/10002 :009.
- [4] Abschn. 14.7 Abs. 3 Satz 6 UStAE.
- [5] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 11 UStAE.

## 6.3 Rechnungserteilung bei Entgelt von dritter Seite

(HI2115122)

### Rz. 65

Erhält ein Unternehmer für seine Leistung von einem anderen als dem Leistungsempfänger ein zusätzliches Entgelt i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, sog. Entgelt von **dritter Seite**, entspricht die Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 (das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt) und des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG (den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag), wenn in ihr das **Gesamtentgelt** einschließlich der Zuzahlung und der darauf **entfallende Steuerbetrag** angegeben sind. Gibt der Unternehmer in der Rechnung den vollen Steuerbetrag, nicht aber das Entgelt von dritter Seite an, ist die Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger ausreichend, wenn der angegebene Steuerbetrag die für den Umsatz geschuldete Steuer nicht übersteigt.<sup>[1]</sup>

### Rz. 66

#### Hinweis

Leistungen **verschiedener Unternehmer** können in **einer Rechnung** aufgeführt werden, wenn darin über die Leistungen eines jeden Unternehmers **getrennt** abgerechnet wird, z. B. die Rechnung einer Tankstelle über eine eigene Reparaturleistung und über eine Kraftstofflieferung einer Mineralölgesellschaft. Erfolgt die **Trennung nicht** zutreffend, entsteht auch eine Steuer nach § 14 c Abs. 2 UStG wegen eines unberechtigten Steuerausweises.

#### Fussnoten zu HI2115122

- [1] Vgl. Abschn. 14.10 Abs. 1 UStAE.

## 7 Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

(HI2115123)

### Rz. 67

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

- sonstige Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 2 UStG, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13 b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 schuldet;
- Lieferungen i. S. d. § 3 c UStG, sog. **Versandhandelslieferungen**;
- innergemeinschaftliche Lieferungen, § 6 a UStG;
- innergemeinschaftliche Lieferungen **neuer Fahrzeuge**, §§ 2 a, 6 a UStG;
- Fälle der **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**, § 13 b UStG;
- Besteuerung von **Reiseleistungen**, § 25 UStG;
- **Differenzbesteuerung**, § 25 a UStG, und
- **innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**, § 25 b UStG.

#### Rz. 68

Mit dem AmtshilfeRLUmsG wurden die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung (§§ 14, 14a UStG) neu gefasst und an die sog. Rechnungsstellungsrichtlinie<sup>[1]</sup> angepasst. § 14 a 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. Die Neuregelungen zur Rechnungsausstellung sind am 30.6.2013 in Kraft getreten und enthalten folgende Änderungen, die von Bedeutung sind.<sup>[2]</sup>

#### Rz. 69

Grundsätzlich gelten die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedsstaats, in dem der Umsatz ausgeführt wird (§ 14 Abs. 2 Satz 1 UStG, der auf Art. 219a Nr. 1 MwStSystRL beruht). Mit der Einfügung des § 14 Abs. 7 UStG und der Neufassung des § 14 a Abs. 1 UStG wurde neu geregelt nach welchem Recht (in- oder ausländisches) die Rechnung, für Umsätze die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft unterliegen und die "über die Grenze" erbracht werden, erstellt werden muss.

#### Rz. 70

Führt ein Unternehmer, der in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässig ist, im Inland Leistungen aus, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar sind und aufgrund der umgekehrten Steuerschuldnerschaft der Leistungsempfänger die Steuer für diese Leistungen nach § 13 b UStG schuldet, ist die Rechnung nach den Vorschriften **seines Ansässigkeitsstaates** zu erstellen (§ 14 Abs. 7 Satz 1 UStG). Der Unternehmer ist in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässig, wenn er weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung im Inland hat. Das gilt auch dann, wenn er im Inland zwar eine Betriebsstätte hat, diese aber nicht an der Erbringung des Umsatzes beteiligt ist. Haben die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer vereinbart, dass der Leistungsempfänger über den Umsatz im Gutschriftsverfahren nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG abrechnet, kommt § 14 Abs. 7 Satz 1 UStG **nicht** zur Anwendung; es verbleibt bei den allgemeinen Grundsätzen der Rechnungserteilung nach den §§ 14, 14a UStG.

#### Praxis-Beispiel

Der österreichische Unternehmer Ö erbringt an den deutschen Unternehmer D eine Unternehmensberatungsleistung. Ö erbringt die Leistung an seinem Unternehmenssitz in Innsbruck, Österreich.

Der Umsatz ist in Deutschland umsatzsteuerbar und –steuerpflichtig (§ 3 a Abs. 2 UStG). Steuerschuldner für die steuerpflichtige Leistung ist D als Leistungsempfänger nach § 13 b Abs. 5 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 UStG.

1. Es wird eine Rechnung gestellt (§ 14 Abs. 7 UStG).

Ö hat eine Rechnung nach den in Österreich geltenden Vorgaben zur Rechnungserteilung auszustellen.

2. Ö und D vereinbaren, dass D mit Gutschrift abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG).

D hat die Gutschrift nach den in Deutschland geltenden Rechnungserteilungspflichten zu erstellen.

#### Rz. 71

Führt ein im Inland ansässiger Unternehmer einen Umsatz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat aus, ohne dass eine Betriebsstätte in diesem EU-Mitgliedstaat beteiligt ist, und wird die Steuer in diesem Mitgliedsstaat von dem Leistungsempfänger geschuldet, ist der Unternehmer nach § 14 a Abs. 1 Satz 1 UStG zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" verpflichtet. Vereinbaren die am Leistungsaustausch Beteiligten, dass der Leistungsempfänger über den Umsatz abrechnet (Gutschrift, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), kommt § 14 a Abs. 1 Satz 1 UStG nicht zur Anwendung.

#### Praxis-Beispiel

Der deutsche Unternehmer D erbringt an den italienischen Unternehmer I eine Unternehmensberatungsleistung. D erbringt die Leistung an seinem Unternehmenssitz in München, Deutschland.

Der Umsatz ist in Italien umsatzsteuerbar und –steuerpflichtig. Steuerschuldner für die steuerpflichtige Leistung ist I als Leistungsempfänger. Der italienische Unternehmer muss die umgekehrte Steuerschuldnerschaft anwenden.

1. Es wird eine Rechnung gestellt.

D hat eine Rechnung nach den deutschen Rechnungsvorschriften auszustellen. Die Rechnung muss den Hinweis "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" (§ 14 a Abs. 1 Satz 1 UStG) enthalten.

2. I und D vereinbaren, dass I mit Gutschrift abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG).

I hat die Gutschrift nach den in Italien geltenden Rechnungserteilungspflichten zu erstellen.

#### Rz. 72

Für **innergemeinschaftliche Lieferung** (§ 6 a UStG) muss nach § 14 a Abs. 3 UStG **spätestens am 15. Tag** des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, eine Rechnung ausgestellt werden. Die **gleiche Frist** gilt nach § 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG wenn der Unternehmer eine **sonstige Leistung i. S. d. § 3 a Abs. 2 UStG** in einem **anderen EU-Mitgliedsstaat** ausgeführt hat, für die der **Leistungsempfänger die Steuer schuldet**. In beiden Fällen ist in der Rechnung sowohl die USt-IdNr. des Unternehmers als auch die des Leistungsempfängers anzugeben.

#### Rz. 73

Unverändert gilt, dass eine Rechnung über eine steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen** neben den üblichen Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG nach § 14 a Abs. 4 UStG in jedem Fall die in § 1 b Abs. 2 und 3 UStG bezeichneten Merkmale enthalten muss. Aus diesen Angaben soll sich ergeben, ob ein Fahrzeug als "neues Fahrzeug" i. S. d. § 1 b UStG anzusehen ist. So muss der Lieferer

eines neuen Fahrzeugs in einer Rechnung über die Lieferung eines Pkw Angaben über die erstmalige Inbetriebnahme und den Kilometerstand des Fahrzeugs machen. Lieferer eines Fahrzeugs können neben Unternehmern auch Privatpersonen sein, § 2 a UStG.<sup>[3]</sup>

#### Rz. 74

Stellt der Unternehmer eine Rechnung über Leistungen i. S. d. § 13 b Abs. 2 UStG aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13 b Abs. 5 UStG schuldet, **muss** die Rechnung den Hinweis "**Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**" enthalten. Alternativ erkennt die Finanzverwaltung auch Formulierungen an, die in anderen Amtssprachen in Artikel 226 Nr. 11a MwStSystRL der jeweiligen Sprachfassung für den Begriff "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" verwendet werden (z. B. UK-Sprachfassung: "*Reverse charge*").<sup>[4]</sup> In der Vergangenheit musste der Unternehmer in der Rechnung lediglich auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinweisen. Wie der Hinweis formuliert wurde, stand dem Unternehmer bisher frei.

#### Rz. 75

##### Hinweis

Die umgekehrte Steuerschuldnerschaft hängt nicht davon ab, ob der Leistende in seiner Rechnung darauf hinweist oder nicht. Fehlt daher die Angabe "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" oder wird in der Rechnung eine andere Formulierung gewählt, hat dies keine Auswirkung auf den Vorsteuerabzug. Für den Vorsteuerabzug aus Leistungen i. S. d. § 13 b Abs. 1 und 2 UStG ist der Besitz einer nach den §§ 14, 14a ausgestellten Rechnung keine materiell-rechtliche Voraussetzung.<sup>[5]</sup> Jeder Steuerpflichtige, der eine Leistung empfängt, sollte deshalb überprüfen, ob eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt, unabhängig davon, wie die Rechnung lautet.

#### Rz. 76

In den Fällen der **Besteuerung von Reiseleistungen**<sup>[6]</sup> nach § 25 UStG muss die Rechnung die Angabe "Sonderregelung für Reisebüros" und in den Fällen der **Differenzbesteuerung**<sup>[7]</sup> nach § 25 a UStG die Angabe "Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung", "Kunstgegenstände/Sonderregelung" oder "Sammlerstücke und Antiquitäten/Sonderregelung" enthalten. Da in diesen Fällen die Vorschriften über den gesonderten Steuerausweis in der Rechnung keine Anwendung finden, ist gem. § 14 a Abs. 6 UStG auf die Anwendung der entsprechenden Sonderregelungen in der Rechnung hinzuweisen. Anstatt der deutschen Begriffe darf der Rechnungsaussteller auch Formulierungen in der Amtssprache eines anderen EU-Mitgliedsstaats verwenden, die nach Art. 226 Nr. 13 und 14 MwStSystRL für die Rechnungsangabe in der jeweiligen Sprachfassung verwendet werden (z. B. UK-Sprachfassung: "*Margin scheme – Travel agents*" für "Sonderregelung für Reisebüros", "*Margin scheme – Second-hand goods*" für "Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung", etc.).<sup>[8]</sup> Ein entsprechender Hinweis ist erforderlich, damit der Abnehmer erkennt, dass die besonderen Besteuerungsformen angewendet worden sind. Aus Abrechnungen über Reiseleistungen und über Gegenstände, auf die der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung angewendet hat, darf nämlich der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.<sup>[9]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115123

[1] Vgl. sog. Rechnungsstellungsrichtlinie RL 2010/45/EU v. 13.7.2010, Abl. EU 2007 Nr. L 189 S. 1.

[2] Vgl. Herzig, StuB 2014, S. 336, vgl. BMF, Schreiben v. 25.10.2013, IV D 2 – S 7280/12/10002 – 2013/0956687, BStBl 2013 I S. 1304.

- [3] Vgl. Rondorf, NWB 2004, S. 6298.
- [4] Vgl. Abschn. 14a.1 Abs. 6 UStAE.
- [5] Vgl. Abschn. 15.10 Abs. 1 UStAE.
- [6] Vgl. Abschn. 25.1 bis 25.5 UStAE.
- [7] Vgl. Abschn. 25a.1 UStAE.
- [8] Vgl. Abschn. 14a Abs. 10 UStAE.
- [9] Vgl. Rondorf, NWB 2004, S. 6298.

## 8 Elektronisch übermittelte Rechnungen

(HI2115124)

### 8.1 Grundsätze

(HI2115125)

#### Rz. 77

Rechnungen können gem. § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG auf **Papier** oder wenn die Zustimmung des Empfängers vorliegt, auch auf **elektronischem Weg** übermittelt werden. Nach § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG ist eine **elektronische Rechnung** eine Rechnung, die in einem **elektronischen Format** ausgestellt und empfangen wird. Sofern der Rechnungsempfänger zustimmt, kann der Rechnungsaussteller frei darüber entscheiden in welcher Weise er die elektronische Rechnung übermittelt. Die Übermittlung kann z. B. per E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang), per De-Mail<sup>[1]</sup> oder E-Postbrief, per Computer-Fax oder Fax-Server, per Web-Download oder per EDI-Verfahren (*Electronic Data Interchange*) erfolgen.<sup>[2]</sup> 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 etwa in Form einer Rahmenvereinbarung (z. B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.<sup>[3]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115125

---

- [1] Vgl. De-Mail-Gesetz v. 28.4.2011, BGBl 2011 I S. 666.
- [2] Vgl. zum Ganzen, auch Erläuterung der Verfahren für den elektronischen Rechnungsaustausch, Weisheit, BBK 2012, S. 842.
- [3] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 1 UStAE.

### 8.2 Anforderungen an die elektronische Übermittlung von Rechnungen<sup>[1]</sup>

(HI2115126)

#### Rz. 78

Wie für die Papierrechnung gilt auch für die elektronische Rechnung, dass die **Echtheit** der **Herkunft** (**Authentizität**) der Rechnung, die **Unversehrtheit** ihres **Inhalts** (**Integrität**) und ihre **Lesbarkeit** gewährleistet werden müssen. Die **Echtheit** der **Herkunft** einer Rechnung ist gewährleistet, wenn die Identität des Rechnungsausstellers sichergestellt ist. Die **Unversehrtheit** des **Inhalts** einer Rechnung ist gegeben, wenn die nach dem UStG erforderlichen Angaben während der Übermittlung der Rechnung nicht geändert worden sind. Als **lesbar** gilt eine Rechnung, wenn sie für das menschliche Auge lesbar ist.<sup>[2]</sup> Wie die **Echtheit** der **Herkunft** der Rechnung, die **Unversehrtheit** ihres **Inhalts** und ihre **Lesbarkeit** gewährleistet werden, überlässt der Gesetzgeber dem Unternehmer.



## Rz. 79

Wird für die Übermittlung der elektronischen Rechnung ein **anderes** (z. B. E-Mail mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang) als in § 14 Abs. 3 UStG genanntes **Verfahren** gewählt, sind die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit über ein **innerbetriebliches Kontrollverfahren**, das einen **verlässlichen Prüfpfad** zwischen Rechnung und Leistung herstellen kann, zu gewährleisten (§ 14 Abs. 1 Sätze 5, 6 UStG). Der Empfänger einer Rechnung kann die ihm obliegenden Pflichten auch auf einen Dritten übertragen.<sup>[3]</sup>

Nach § 14 Abs. 3 UStG gelten bei elektronischer Übermittlung der Rechnung die **Echtheit** der **Herkunft**, die **Unversehrtheit** des **Inhalts** und ihre **Lesbarkeit** als gewährleistet, wenn die Übermittlung auf **eine** der beiden Arten erfolgt:

- die elektronisch übermittelten Rechnungen werden entweder mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur** oder mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung** versehen, § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG, oder
- die Übermittlung der Rechnungen erfolgt per elektronischen Datenaustausch (**EDI-Verfahren**), § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG.<sup>[4]</sup>

### Fussnoten zu HI2115126

- [1] Vgl. Art. 232 bis Art. 237 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, ABl. EU v. 11.12.2006 Nr. L 347 S. 1, neu gef. mWv 11.8.2010 durch RL 2010/45/EU (ABl. EU Nr. L 189 S. 1).
- [2] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 3 UStAE.
- [3] Abschn. 14.4 Abs. 4 Satz 2 UStAE angefügt durch BMF, Schreiben v. 20.12.2022, III C 3 – S 7015/22/10001 :001; DOK 2022/1190542 BStBl 2022 I S. 1694, vgl. Abschn. 14.4 Abs. 4 UStAE.
- [4] Elektronischer Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs, ABl. EU Nr. L 338 S 98.

## 8.2.1 Übermittlung von Rechnungen mittels anderer elektronischer Verfahren

(HI7645000)

### Rz. 80

Für elektronische Rechnungen, die z. B. als E-Mail mit PDF oder Textanhang, über Computer-Fax oder Faxserver oder per Web-Download übermittelt werden, muss die **korrekte** Übermittlung der Rechnung anhand eines **innerbetrieblichen Kontrollverfahrens i. S. d. § 14 Abs. 1 UStG** nachgewiesen werden. Die Aufgabe des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens ist nicht, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG zu überprüfen. Ebenso wenig soll es sicherstellen, dass in den Rechnungen die nach §§ 14 Abs. 4, 14a UStG geforderten Angaben enthalten sind. Das innerbetriebliche Kontrollverfahren soll lediglich die **korrekte Übermittlung** der Rechnungen gewährleisten.<sup>[1]</sup>

### Rz. 81

Ein innerbetriebliches Kontrollverfahren erfüllt die Anforderungen des § 14 Abs. 1 UStG, wenn es einen **verlässlichen Prüfpfad** zwischen **Rechnung** und **Leistung** herstellt. Dies kann z. B. durch einen **manuellen Abgleich** der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen (z. B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein oder Überweisung bzw. Zahlungsbeleg) erfolgen, aber auch durch ein entsprechend eingerichtetes Rechnungswesen. Soweit vorhanden, kann der Unternehmer auch auf ein

bereits bestehendes Rechnungsprüfungssystem zurückgreifen. Es ist nicht vorgeschrieben, dass ein technisches Verfahren verwendet werden muss. Daher kann zwischen einem EDV-unterstützten oder einem manuellen Verfahren gewählt werden.

#### Rz. 82

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll sichergestellt werden, dass der Unternehmer nur die Rechnungen begleicht, zu deren Begleichung er verpflichtet ist. Es sind deshalb Prüfungshandlungen vorzunehmen, anhand derer insbesondere überprüft wird, dass

- die Rechnung über eine tatsächlich erbrachte Leistung erstellt wurde,
- der Rechnungsaussteller tatsächlich den behaupteten Zahlungsanspruch hat und
- die angegebene Kontoverbindung zutreffend ist.<sup>[2]</sup>

Das innerbetriebliche Kontrollverfahren und der verlässliche Prüfpfad unterliegen **keiner gesonderten Dokumentationspflicht**. Allerdings ist der Steuerpflichtige nach wie vor verpflichtet, die Voraussetzungen des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nachzuweisen.<sup>[3]</sup>

#### Rz. 83

##### Hinweis

- Hat der Unternehmer eine **inhaltlich richtige Rechnung** (gemeint: richtige Leistung, richtiger Leistender, richtiges Entgelt, richtiger Zahlungsempfänger) erhalten, so rechtfertigt dies die Annahme, dass bei der Übermittlung keine Fehler vorgekommen sind, die die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigen. D.h. die Rechnung wurde weder ge- noch verfälscht oder auf andere Weise verändert; die Rechnung entspricht der erbrachten Leistung.
- In der Praxis werden sich die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Teilen überschneiden. Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG unzweifelhaft gegeben, muss der Unternehmer **nicht** nachweisen, dass ein **innerbetriebliches Kontrollverfahren vorhanden** ist und wie diese im Einzelnen durchgeführt wird. In dem konkreten Einzelfall kann es zu keiner Versagung des Vorsteuerabzugs kommen.
- Um den Anforderungen der GoBD zu genügen und etwaigen Diskussionspunkten im Rahmen von Umsatzsteuerprüfungen vorzubeugen, empfiehlt es sich für die Praxis, zumindest eine allgemeine Verfahrensdokumentation der Rechnungseingangsprüfung zu haben.
- Vereinbaren der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im **Gutschriftsverfahren** nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG abzurechnen, ist der leistende Unternehmer als **Gutschriftsempfänger** zur Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens verpflichtet.

##### Fussnoten zu HI7645000

[1] Vgl. Sievert/Sievert, StuB 2013, S. 218.

[2] Vgl. Fetzer/Hubertus, BBK 2012, S. 838.

[3] Vgl. BMF, Schreiben v. 2.7.2012, IV D 2 – S 7287 –a/09/10004:003, BStBl 2012 I S. 726.

## 8.2.2 Übermittlung von Rechnungen mittels einer elektronischen Signatur

(HI2115127)

**Rz. 84**

Nach § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt eine elektronisch übermittelte Rechnung die gesetzlichen Anforderungen, wenn sie neben den weiteren Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur**, § 2 Nr. 3 Signaturgesetz (SigG), oder mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung**, § 2 Nr. 15 SigG, versehen wird.

**Rz. 85**

Wer eine Rechnung elektronisch übermittelt, muss sichergehen können, **von wem** die Rechnung stammt und dass sie **keine nachträglichen Veränderungen** erfahren hat. Elektronische Signaturen dienen der **Authentifizierung**, d. h. der **Bestimmung des Absenders**, und garantieren, dass eine Botschaft so beim Empfänger ankommt, wie sie beim Sender abgesandt wurde; sie sichern also die **Integrität (Unverfälschtheit)** einer Rechnung. Das Signaturgesetz unterscheidet in Anlehnung an die europäische Signaturrichtlinie **verschiedene Arten** von elektronischen Signaturen, die sich vor allem im **Sicherheitsniveau** voneinander unterscheiden. Die **qualifizierte elektronische Signatur** entspricht einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur, sichert also ebenfalls die Authentizität und die Integrität der mit ihr verknüpften Daten, bietet aber ein **qualitativ höheres Maß an Sicherheit**. Die **qualifizierte elektronische Signatur** beruht auf einem zum Zeitpunkt ihrer Erzeugung gültigen **qualifizierten Zertifikat**, [\[1\]\[2\]](#) das von einem **Zertifizierungsdiensteanbieter**[\[3\]](#) ausgestellt wird und mit dem die **Identität** des **Zertifikatsinhabers** bestätigt wird, § 2 Nr. 7 SigG. Sie wird ferner mit einer **sicheren Signaturerstellungseinheit** erzeugt.

**Rz. 86**

Das höchste Sicherheitsniveau bietet nach dem Signaturgesetz **eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung**. Diese weist gegenüber einer qualifizierten elektronischen Signatur noch die Besonderheit auf, dass **akkreditierte Zertifizierungsdiensteanbieter**[\[4\]](#) von der Regulierungsbehörde für Post und Telekommunikation (RegTP) ein **Gütezeichen** erhalten. Mit diesem wird der Nachweis der umfassend geprüften technischen und administrativen Sicherheit für die auf ihren qualifizierten Zertifikaten beruhenden qualifizierten elektronischen Signaturen zum Ausdruck gebracht.[\[5\]](#)

**Rz. 87**

In der Vergangenheit verlangte die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie[\[6\]](#) im Gegensatz zu § 14 Abs. 3 UStG nur eine **fortgeschrittene elektronische Signatur**, § 2 Nr. 2 SigG, die an das **Sicherheitsniveau geringere Anforderungen** wie eine qualifizierte elektronische Signatur stellt. Im Gesetzgebungsverfahren hatte sich insbesondere die Wirtschaft dafür ausgesprochen, die fortgeschrittene elektronische Signatur zuzulassen, für die man weder eine Signaturkarte noch ein Kartenlesegerät benötigen würde. Der Gesetzgeber entschied sich aber anders, weil die **Fälschungssicherheit** bei einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur **geringer** ist.

**Rz. 88**

Inzwischen ist Art. 233 MwStSystRL dahingehend geändert worden, dass nunmehr auch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eine fortgeschrittene elektronische Signatur, die auf einem **qualifizierten Zertifikat** beruht, verlangt.[\[7\]](#) Das qualifizierte Zertifikat kann nach § 2 Nr. 7 SigG nur für **natürliche Personen**, nicht aber für juristische Personen ausgestellt werden. Es ist jedoch **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.

#### Rz. 89

Der Zertifikatsinhaber kann **zusätzliche Attribute** einsetzen, § 7 SigG. Ein Attribut kann etwa lauten: "Herr Mustermann ist Handlungsbevollmächtigter des Unternehmers A und berechtigt, für Unternehmer A Rechnungen bis zu einer Höhe von 100.000 EUR Gesamtbetrag zu unterzeichnen." Auch **Vertreterregelungen** und ggf. erforderliche **Zeichnungsberechtigungen**, die an die Unterzeichnung durch **mehrere Berechtigte** gekoppelt sind, können durch **Attribute** abgebildet werden.

#### Rz. 90

Nach § 5 Abs. 3 SigG kann in einem qualifizierten Zertifikat auf Verlangen des Zertifikatsinhabers **anstelle seines Namens** ein **Pseudonym** aufgeführt werden. Die Finanzbehörden haben in diesem Fall einen **Anspruch auf Auskunft** gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter, soweit dies zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist, § 14 Abs. 2 SigG.

#### Rz. 91

Für die Erstellung qualifizierter elektronischer Signaturen sind alle technischen Verfahren, wie z. B. **Smart-Card oder Kryptobox** (Verschlüsselungsverfahren), zulässig, die den **Vorgaben des Signaturgesetzes** entsprechen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen auf Anforderung nachzuweisen.

#### Rz. 92

Nach Ansicht der Verwaltung kann der Rechnungsaussteller die Rechnungen auch in einem **automatisierten Massenverfahren signieren**.<sup>[8]</sup> Die Ausfertigung von **Massenrechnungen** kann beispielsweise zentral an einer Stelle des Unternehmens konzentriert werden und dort mit hoher Geschwindigkeit abgearbeitet werden. Wenn bestimmte Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden, ist bei einmaliger Eingabe einer PIN auch die Stapelverarbeitung von großen Rechnungsdatenmengen möglich. Darüber hinaus können **Zeitfenster** eingerichtet werden, in denen alle abzusendenden Rechnungen signiert werden.

#### Rz. 93

Ferner ist es zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer **Datei zusammenzufassen** und diese **Datei** mit nur **einer elektronischen Signatur** an den Empfänger zu übermitteln.<sup>[9]</sup> Schon bislang konnten mit **Sammelrechnungen** gegenüber Geschäftsfreunden und in Dauervertragsverhältnissen Einspareffekte erzielt werden. Was für die Papierrechnung gilt, ist auch für elektronische Sammelabrechnungen gültig. Wegen des regelmäßig vorliegenden monatlichen Voranmeldezeitraumes wird in der Regel mindestens einmal monatlich eine Sammelabrechnung in elektronischer Form und qualifiziert signiert versandt.

#### Rz. 94

### Hinweis

Eine **Gutschrift** auf elektronischem Weg ist zulässig. Wird für die Übermittlung der Gutschrift das Verfahren der qualifizierten elektronischen Signatur oder der qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung gewählt, ist die Gutschrift durch den Leistungsempfänger mit der entsprechenden Signatur zu versehen.

#### Fussnoten zu HI2115127

- [1] Zertifikate sind elektronische Bescheinigungen, mit denen Signaturprüfchlüssel einer Person zugeordnet werden und die Identität dieser Person bestätigt wird, § 2 Nr. 6 SigG.
- [2] Qualifizierte Zertifikate sind elektronische Bescheinigungen für natürliche Personen, welche die Voraussetzungen des § 7 SigG erfüllen und von Zertifizierungsdiensteanbietern ausgestellt werden, die mindestens die Anforderungen nach den §§ 4 bis 14 oder § 23 des Signaturgesetzes und der sich darauf beziehenden Vorschriften der Signaturverordnung erfüllen.
- [3] Unternehmen (natürliche oder juristische Personen), die qualifizierte Zertifikate ausstellen, werden in der Diktion des SigG "Zertifizierungsdiensteanbieter" genannt.
- [4] Akkreditierte Zertifizierungsanbieter sind z. B.: Deutsche Telekom AG, Telesec, Deutsche Post eBusiness GmbH, Signtrust, DATEV eG, sowie verschiedene Steuerberater- und Rechtsanwaltskammern.
- [5] Vgl. dazu Burchert, INF 2002, S. 39, 40.
- [6] Vgl. Art. 233 Abs. 1 a) MwStSystRL, ABl. EU v. 11.12.2006, Nr. L 347 S. 1.
- [7] Vgl. Art. 233 Abs. 2 a) MwStSystRL, neu gefasst m. W. v. 11.8.2010 durch RL 2010/45/EU, ABl. EU Nr. L 189 S. 1.
- [8] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 8 UStAE.
- [9] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 8 UStAE.

## 8.2.3 Übermittlung von Rechnungen mittels elektronischen Datenaustausches

(HI2115128)

### Rz. 95

Voraussetzung nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG für eine im EDI-Verfahren übermittelte Rechnung, ist neben den Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. EG 1994, L 388 S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die **Echtheit der Herkunft** und die **Unversehrtheit der Daten** gewährleisten.

### Rz. 96

Als **elektronischer Datenaustausch** wird die elektronische Übertragung kommerzieller und administrativer Daten zwischen Computern nach einer vereinbarten Norm zur Strukturierung der EDI-Nachricht bezeichnet (EDIFACT = *Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport*); nach der Definition durch die Vereinten Nationen (UN) umfassen die Vorschriften der UN für den elektronischen Datenaustausch in Verwaltung, Handel, Transport und Verkehr eine Reihe international vereinbarter Normen, Verzeichnisse und Leitlinien für den elektronischen Austausch strukturierter Daten, insbesondere für den Austausch zwischen unabhängigen rechnergestützten Informationssystemen mit dem Waren- und Dienstleistungsverkehr. Der strukturierte elektronische Austausch von Daten zwischen Unternehmen mittels Datenfernübertragung ist zwischenzeitlich weit verbreitet.

## 8.2.4 Übermittlung von Rechnungen mittels Telefax

(HI7645001)

### Rz. 97

Nach Auffassung der Verwaltung gilt bei der Übermittlung von Rechnungen **per Telefax** die Übertragung von **Standard-Telefax an Standard-Telefax** ("Normalfax") oder von **Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax** als **Papierrechnung**. Voraussetzung für die Anerkennung zum Zweck des Vorsteuerabzuges ist weiter, dass der Rechnungsaussteller grundsätzlich einen **Ausdruck in Papierform** aufbewahrt und der Rechnungsempfänger die eingehende Telefax-Rechnung ausdruckt. Sollte das Telefax auf **Thermopapier** ausgedruckt sein, ist es durch einen nochmaligen Kopiervorgang auf Papier zu konservieren, damit es für den gesamten Aufbewahrungszeitraum (§ 14 b Abs. 1 UStG) lesbar ist.<sup>[1]</sup>

### Rz. 98

Rechnungen, die nicht auf einem Standard-Telefax, sondern z. B. auf einem Computer-Telefax empfangen werden, gelten als elektronisch übermittelte Rechnungen.<sup>[2]</sup> Voraussetzung für die korrekte Übermittlung der Rechnung ist auch hier, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gegeben ist.

### Rz. 99

#### Hinweis

Ebenso wie bei per Post eingehenden Rechnungen ist es aber möglich, diese auf dem Fax empfangenen Papierrechnungen unter Beachtung der GoBD **elektronisch aufzubewahren** (§ 147 AO). § 147 AO geht insoweit den Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vor. Deshalb ist auch bei Faxrechnungen eine dauerhafte Aufbewahrung in Papierform nicht erforderlich, wenn die Aufbewahrung nach § 147 Abs. 2 AO sichergestellt ist. Für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen der Faxrechnung in Papierform dann nicht erforderlich.<sup>[3]</sup>

#### Fussnoten zu HI7645001

[1] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 5 UStAE.

[2] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

[3] Vgl. OFD Koblenz, Verfügung v. 21.2.2006, S 7280A – St 44 5, UR 2006 S. 490.

## 8.3 Prüfung elektronischer Rechnungen

(HI2115129)

### Rz. 100

Der Aufbau und der Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen für die Finanzbehörden **innerhalb angemessener Frist** nachvollziehbar und nachprüfbar sein, § 145 AO. Um die **Überprüfbarkeit** elektronischer Abrechnungen zu gewährleisten, müssen folgende **Kriterien** erfüllt sein:<sup>[1]</sup>

- Eingehende elektronische Rechnungen müssen **in dem Format** aufbewahrt werden, in dem sie **empfangen** wurden (z. B. Rechnungen im PDF- oder Bildformat) und für die Dauer der Aufbewahrungsfrist **unveränderbar** erhalten bleiben. Eine Umwandlung in ein anderes Format ist nur dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

- Die elektronische Rechnung ist mit einem **nachvollziehbaren** und **eindeutigen Index** zu versehen. Es muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein, dass die Verknüpfung zwischen der elektronischen Rechnung und dem Index erhalten bleibt.
- Der **Originalzustand** der übermittelten und ggf. noch verschlüsselten Rechnung muss jederzeit überprüfbar sein. Im Fall der Verwendung einer elektronischen Signatur, sind der **Signaturprüf Schlüssel** und das **qualifizierte Zertifikat des Empfängers** als Nachweis über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren, § 2 Nr. 5, Nr. 7 SigG. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist.<sup>[2]</sup> Bei **Umwandlung** der elektronischen Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format (sog. **Inhouse-Format**) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.
- Bei Einsatz von Kryptographietechniken (Verschlüsselungstechniken) müssen die **verschlüsselten Abrechnungen in entschlüsselter Form** zur Verfügung stehen.
- Der **Eingang** der elektronischen Abrechnung, ihre **Archivierung** und ggf. ihre **Konvertierung** sowie die **weitere Verarbeitung** sind zu **protokollieren**.

---

**Fussnoten zu HI2115129**

[1] Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003 :001 – 2019/0962810.

[2] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 6 UStAE.

## 8.4 Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte

(HI2115133)

### Rz. 101

Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG bezeichneten Leistungsempfängers von einem **Dritten**, z. B. einem Serviceunternehmen, ausgestellt werden, § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG. Verwendet der Dritte bei der Übermittlung der elektronischen Rechnung keine elektronische Signatur und erfolgt die Übermittlung auch nicht per elektronischem Datenaustausch (EDI-Verfahren), so ist die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen kann, zu gewährleisten.

Der Dritte, z. B. ein Serviceunternehmen, ist verpflichtet, den Finanzbehörden die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten, § 93 ff. AO. Der Empfänger einer elektronischen Rechnung, die mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, kann die ihm **obliegenden Prüfungsschritte** auch auf einen **Dritten** übertragen.<sup>[3]</sup>

---

**Fussnoten zu HI2115133**

[1]

[2]

[3] Vgl. Abschn. 14.4 Abs. 10 UStAE.

## 9 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

(HI2115134)

### 9.1 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen

(HI2115135)

#### Rz. 102

Nach § 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. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14 c UStG schuldet. Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem **deutschen UStG** geschuldet werden.<sup>[2]</sup>

### Rz. 103

Unternehmer, die mit **ausländischen Vorsteuerbeträgen** belastet wurden, haben sich wegen eines eventuellen Abzugs an den Staat zu wenden, der die Steuer erhoben hat. Die EU-Mitgliedstaaten vergüten nach Maßgabe der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008<sup>[3]</sup> den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmern die Vorsteuern in einem besonderen Verfahren und haben hierfür zentrale Erstattungsbehörden bestimmt. In Deutschland sind Anträge auf Vergütung der Vorsteuerbeträge in den EU-Mitgliedstaaten elektronisch zentral über das BZSt-Online-Portal einzureichen.<sup>[4]</sup>

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen ist nur unter folgenden **Voraussetzungen** gegeben:<sup>[5]</sup>

- Die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung **gesondert** in Rechnung gestellt worden sein.
- Die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem **Unternehmer** ausgeführt worden sein.
- Der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sein.
- Der Leistungsempfänger ist im Besitz einer nach den **§§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung**, in der die Angaben **vollständig und richtig** sind. Wegen der **Ausnahmen** hiervon vgl. Abschn. 15.2 a Abs. 1a UStAE<sup>[6]</sup>. Danach kann der Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug ausnahmsweise geltend machen, wenn er im Besitz einer Rechnung ist, die nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt. Das ist dann möglich, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, die für eine Überprüfung der materiellen Voraussetzungen (vgl. EuGH, Urteil v. 15.9.2016, C-516/14, Barlis 06) notwendig sind. Der Unternehmer kann der Finanzverwaltung durch objektive Nachweise belegen, dass ihm andere Unternehmer auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen und für die er die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet hat. Die Finanzverwaltung hat damit auf das o. g. EuGH-Urteil in der Rechtssache Barlis 06 reagiert, wonach entschieden wurde, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht alleine deshalb verweigert werden kann, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt, obwohl die Finanzbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Aus dieser Rechtssprechung ist jedoch **nicht** abzuleiten, dass ein Vorsteuerabzug gänzlich ohne Rechnung gemacht werden kann. Die tatsächliche Entrichtung der Steuer kann nur über eine Rechnung oder deren Kopie mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer nachgewiesen werden, da ohne diesen Nachweis Zweifel verbleiben, ob und in welcher Höhe die Steuer in dem Zahlbetrag enthalten ist und damit, ob die Steuer tatsächlich zu entrichtet worden ist. Entscheidend ist, dass die vorgelegten Beweismittel eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen, andernfalls ist die Kontrollfunktion nicht erfüllt. Der Leistungszeitpunkt kann sich im Einzelfall aus dem Rechnungsdatum ergeben, wenn keine Zweifel bestehen, dass die Leistung in dem Monat der Rechnungsstellung ausgeführt wurde. Solche Zweifel bestehen insbesondere, wenn das Zusammenfallen von Rechnungs- und Leistungsdatum nicht branchenüblich ist, der Rechnungsaussteller eine zeitnahe Abrechnung nicht regelmäßig durchführt oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel am Zusammenfallen der Daten bestehen.<sup>[7]</sup> Es besteht keine Pflicht der Finanzbehörden, fehlende Informationen selbst von Amts wegen zu ermitteln.



Zweifel und Unklarheiten wirken zu Lasten des Unternehmers.<sup>[8]</sup> Wurde der objektive Nachweis einzelner materieller Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ohne ordnungsmäßige (berichtigte) Rechnung erbracht, so ist der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag.

#### Rz. 104

Diese Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Abschn. 15.2 Abs. 2 UStAE müssen grundsätzlich **insgesamt erfüllt** werden. Der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug begehrt, trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Hat ein Unternehmer alle Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (z. B. eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug) einbezogen sind, kann er auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.<sup>[10]</sup>

#### Rz. 105

Unberührt davon bleibt, dass der Unternehmer nach § 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 etwa 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. 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 Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen in einer Rechnung **enthaltene Rechenfehler** oder die **unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes** oder des **Steuerbetrags**.

#### Rz. 106

##### Hinweis

**Ungenauigkeiten** führen unter den übrigen Voraussetzungen **nicht** zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn beispielsweise 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 sinnenstimmend sind.

#### Rz. 107

Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen soll, muss **Namen und Anschrift** des Leistungsempfängers enthalten, und zwar in der Form, dass eine **eindeutige und leicht nachprüfbare** Feststellung des Leistungsempfängers möglich ist. Bei abweichenden Firmennamen bzw. unvollständigen Angaben müssen sich der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers eindeutig, beispielweise aus anderen Unterlagen feststellen lassen können.<sup>[11]</sup> Dies ist nicht der Fall, wenn die Rechnung nicht an den Leistungsempfänger ausgestellt ist und sich der Leistungsempfänger auch nicht aufgrund einer in der

Rechnung aufgenommenen Bezeichnung eindeutig feststellen lässt. Wird diese Rechnung "berichtigt" und geht aus ihr ein anderer – neuer – Leistungsempfänger hervor, handelt es sich dabei nicht um eine Rechnungsergänzung, sondern um eine weitere Rechnung. Widerruft der leistende Unternehmer die bereits erteilte Rechnung nicht, schuldet er die Umsatzsteuer zum einen aus der Ausführung der Leistung und zum anderen wegen des unberechtigten Steuerausweises nach § 14 c Abs. 2 UStG in der ursprünglichen Rechnung.<sup>[12]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115135

[1]

[2] Vgl. BFH, Urteil v. 2.4.1998, V R 34/97, BStBl 1998 II S. 695.

[3] Vgl. Richtlinie 2008/9/EG des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedsstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedsstaat ansässige Steuerpflichtige v. 12.2.2008. ABl. EU Nr. L 44 S. 23.

[4] [www.bzst.de](http://www.bzst.de)

[5] Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 UStAE.

[6] Vgl. BMF, Schreiben v. 18.9.2020, III C 2 – S 7286 – a/19/10001 :001, BStBl 2020 I S. 976.

[7] Vgl. Abschn. 15.2a Satz 8 und 9 UStAE, angefügt durch BMF, Schreiben v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001, BStBl 2021 I S. 1593.

[8] Vgl. Abschn. 15.11 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

[9]

[10] Vgl. BFH, Urteil v. 19.4.2007, V R 48/04, BStBl 2009 II S. 315.

[11] Vgl. FG Münster, Urteil v. 16.12.2013, 5 V 1915/13 U. Im vom FG Münster zu entscheidenden Fall hatte eine GmbH als Leistungsempfängerin Vorsteuer aus Rechnungen geltend gemacht, in denen laut Adressfeld die Gesellschafterin als Leistungsempfängerin bezeichnet war. Eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des Leistungsempfängers war nicht möglich, da die Gesellschafterin ebenfalls Unternehmerin war.

[12] Vgl. Seifert, StuB 2014, S. 10

## 9.1.1 Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung

(HI2115136)

### Rz. 108

Der **Vorsteuerabzug** setzt in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bei Zahlungen **vor Empfang der Leistung** (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG) voraus, dass eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Sind diese Voraussetzungen **nicht gleichzeitig** gegeben, kommt der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungs- bzw. Besteuerungszeitraum in Betracht, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>[1]</sup>

### Rz. 109

Für den vorgezogenen Vorsteuerabzug ist es ohne Bedeutung, ob die vor Ausführung des Umsatzes geleistete Zahlung das volle Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts einschließt. Ist der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag **höher** als die Steuer, die auf die Zahlung vor der Umsatzausführung entfällt, kann vorweg nur der Steuerbetrag abgezogen werden, der in der im Voraus geleisteten Zahlung enthalten ist. Das gilt auch, wenn vor der Ausführung des Umsatzes über die **gesamte Leistung abgerechnet** wird, die Gegenleistung aber in **Teilbeträgen** gezahlt wird. In diesen Fällen hat daher der Unternehmer den insgesamt ausgewiesenen Steuerbetrag auf die einzelnen Teilbeträge aufzuteilen.

#### Praxis-Beispiel

Der Unternehmer hat bereits im Januar eine Gesamtrechnung für einen im Juli zu liefernden Gegenstand über 200.000 EUR zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer i. H. v. 38.000 EUR, insgesamt 238.000 EUR, erhalten. Er leistet in den Monaten März, April und Mai Anzahlungen von jeweils 59.500 EUR. Die Restzahlung i. H. v. 59.500 EUR überweist er einen Monat nach Empfang der Leistung. Der Unternehmer kann für die Voranmeldungszeiträume März, April und Mai den in der jeweiligen Anzahlung enthaltenen Steuerbetrag von 9.500 EUR als Vorsteuer abziehen. Die in der Restzahlung von 59.500 EUR enthaltene Vorsteuer von 9.500 EUR kann für den Voranmeldungszeitraum Juli (zum Zeitpunkt der Umsatzausführung) abgezogen werden.

#### Fussnoten zu HI2115136

[1] Vgl. Abschn. 15.3 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

## 9.1.2 Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

(HI2115137)

### Rz. 110

Für die Berechnung des Steuerbetrages aus Kleinbetragsrechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 250 EUR (§ 35 Abs. 1 UStDV) können die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen zusammengefasst werden, soweit derselbe Steuersatz anzuwenden ist. Die Vorsteuer kann aus dem Rechnungsbetrag durch Anwendung der folgenden Formel ermittelt werden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Steuersatz}}{(100 + \text{Steuersatz})}$$

#### Praxis-Beispiel

Rechnungspreis 149,95 EUR, Steuersatz 19 %

$$\frac{149,95 \text{ EUR} \times 19}{(100 + 19)} = 23,94 \text{ EUR Vorsteuer}$$

#### Fussnoten zu HI2115137

[1]

## 9.2 Vorsteuerabzug aus Rechnungen mit unrichtigem oder unberechtigtem Steuerausweis?

(HI2115138)

### 9.2.1 Vorsteuer aus Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis?

(HI2115139)

#### Rz. 111

Der Gesetzgeber hat in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz UStG ausdrücklich klargestellt, dass 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** ist. Dies bedeutet, dass der Vorsteuerabzug auch bei Vorliegen einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis **nicht** möglich ist, wenn der **Rechnungsaussteller** die ausgewiesene Umsatzsteuer **nicht schuldet**.

#### Rz. 112

Im Umsatzsteuerrecht spricht man von einem "**unrichtigen Steuerausweis**", wenn ein Unternehmer in einer Rechnung einen **höheren Steuerbetrag** ausweist, als er nach dem **Gesetz schuldet**, § 14 c Abs. 1 Satz 1 UStG. Der Unternehmer hat nach § 14 c Abs. 1 UStG auch den **Mehrbetrag** an das Finanzamt abzuführen. Beispiele für einen unrichtigen Steuerausweis sind etwa die fälschliche Anwendung des allgemeinen statt des ermäßigten Steuersatzes, Ausweis von Umsatzsteuer bei steuerfreien Leistungen, nicht steuerbare Leistungen im Ausland, nicht steuerbare Geschäftsveräußerungen i. S. v. § 1 Abs. 1a UStG sowie nicht versteuerte steuerpflichtige Leistungen, wenn die Steuer für die Leistung wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr erhoben werden kann.<sup>[1]</sup> Betroffen sind des Weiteren die Fälle der Umkehr der Schuldnerschaft nach § 13 b UStG, wenn der leistende Unternehmer entgegen § 14 a Abs. 5 Satz 2 UStG die Umsatzsteuer in der Rechnung ausweist.

#### Rz. 113

##### Hinweis

- Für den Fall eines unrichtigen (zu hohen) Steuerausweises i. S. d. § 14 c Abs. 1 UStG kann der **Vorsteuerabzug** jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in **Höhe** der für die **bezogene Leistung geschuldeten Steuer** vorgenommen werden. Wenn beispielsweise Leistungen zum ermäßigten Steuersatz von 7 % mit dem allgemeinen Steuersatz von 19 % in Rechnung gestellt wurden, kann die Vorsteuer in Höhe des **ermäßigten Steuersatzes** geltend gemacht werden.
- Die Regelung des § 14 c Abs. 1 UStG ist auch auf **Gutschriften** anzuwenden, soweit der Gutschriftempfänger einem zu hohen Steuerbetrag nicht widerspricht. Wird in einem Dokument der Begriff "Gutschrift" verwendet, obwohl es sich um keine Gutschrift i. S. v. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG handelt, führt dies nicht zu einem unberechtigten Steuerausweis. Die alleinige Verwendung des Begriffs "Gutschrift" fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 14 c Abs. 1 UStG.
- Sind für **ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen** ausgestellt worden, **ohne** dass sie als **Duplikat** oder **Kopie** gekennzeichnet wurden, schuldet der leistende Unternehmer den hierin gesonderten ausgewiesenen Steuerbetrag. Die Gefahr einer **mehrfachen Rechnungsversendung** ist bei **elektronischen Rechnungen** (z. B. E-Mail mit PDF-Datei) aufgrund des unkomplizierten Versands besonders hoch. Die Finanzverwaltung hat dazu entschieden, dass die **mehrfache Versendung** von inhaltlich identischen (s. § 14 Abs. 4 UStG) Mehrstücke derselben Rechnung **keinen** unberechtigten Steuerausweis auslöst.<sup>[2]</sup>
- Hat der **Leistungsempfänger** aus einer Rechnung 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 zu Unrecht als Vorsteuer abgezogen wurde.<sup>[3]</sup>

#### Rz. 114

Der leistende Unternehmer (Rechnungsaussteller) kann die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14 c Abs. 1 Satz 2 UStG gegenüber dem Leistungsempfänger **berichtigen**. In diesem Fall ist § 17 Abs. 1

UStG entsprechend anzuwenden. Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde.<sup>[4]</sup>

#### Praxis-Beispiel

Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Umsatzsteuer mit 19 %, obwohl hierfür nach § 12 Abs. 2 UStG nur 7 % geschuldet werden.

Entgelt	1.000,00 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	<u>190,00 EUR</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.190,00 EUR</u>

Wird der Rechnungsbetrag um die zu hoch ausgewiesene Steuer herabgesetzt, ergibt sich folgende **berichtigte Rechnung**:

Entgelt	1.000,00 EUR
+ 7 % Umsatzsteuer	<u>70,00 EUR</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.070,00 EUR</u>

Bleibt der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung **unverändert**, so ergibt sich die richtige Steuer durch **Herausrechnen** aus dem bisherigen Rechnungsbetrag:

Rechnungsbetrag mit Steuer	1.190,00 EUR
darin enthaltene Steuer auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes von 7 % = $7/107$	<u>77,85 EUR</u>
Rechnungsbetrag ohne Steuer	<u>1.112,15 EUR</u>
<b>Berichtigte Rechnung:</b>	
Entgelt	1.112,15 EUR
7 % Umsatzsteuer	<u>77,85 EUR</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.190,00 EUR</u>

#### Rz. 115

Bei zu **niedrigem Steuerausweis** schuldet der Unternehmer die **gesetzlich vorgeschriebene Steuer**. Der Unternehmer hat in diesem Fall die Steuer unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen.

#### Praxis-Beispiel

Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Steuer mit 7 %, obwohl hierfür nach § 12 Abs. 1 UStG eine Steuer von 19 % geschuldet wird.

Berechnetes Entgelt	500,00 EUR
+ 7 % Umsatzsteuer	<u>35,00 EUR</u>
Gesamtrechnungsbetrag	538,00 EUR

Herausrechnung der Steuer mit 19/119	<u>./.</u> 85,90 EUR
Entgelt	<u>452,10 EUR</u>
Vom Unternehmer gesetzlich geschuldete Steuer:	
19 % von 452,10 EUR =	85,90 EUR

Der Leistungsempfänger darf als Vorsteuer nur den in der **Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag** abziehen. Es bleibt aber dem leistenden Unternehmer unbenommen, den zu niedrig ausgewiesenen Steuerbetrag zu **berichtigen**.

#### Fussnoten zu HI2115139

- [1] Vgl. BFH, Urteil v. 13.11.2003, V R 79/01, BStBl 2004 II S. 375.  
 [2] Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 4 UStAE.  
 [3] Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 10 UStAE.  
 [4] Vgl. BFH, Urteil v. 19.3.2009, V R 48/07, BStBl 2010 II S. 92.

## 9.2.2 Vorsteuer aus Rechnungen mit unberechtigtem Steuerausweis?

(HI2115140)

### Rz. 116

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist (**unberechtigter Steuerausweis**), schuldet den ausgewiesenen Betrag, § 14 c Abs. 2 UStG. Dies betrifft beispielsweise einen **Kleinunternehmer**, bei dem die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird, der aber, obwohl dies unzulässig ist,<sup>[1]</sup> trotzdem eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erstellt. Dies gilt ferner, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er eine **Lieferung** oder **sonstige Leistung nicht ausführt**. Dies geschieht z. B., um nicht vorhandene Umsätze vorzutäuschen oder dem Rechnungsempfänger zu Unrecht einen Beleg für den Vorsteuer- und Betriebsausgabenabzug zu verschaffen. Außerdem liegt der Fall eines unberechtigten Steuerausweises vor, wenn ein Unternehmer eine Rechnung erteilt, obwohl er als Privatmann handelt.

#### Praxis-Beispiel

Es werden Malerarbeiten in Büroräumen in Rechnung gestellt, während die Malerarbeiten tatsächlich in der Wohnung des Leistungsempfängers ausgeführt werden.

Schließlich gilt dies, falls der Unternehmer über eine **falsche Leistung abrechnet**.

#### Praxis-Beispiel

Es wird in der Rechnung ein PC aufgeführt, obgleich tatsächlich ein Fernsehgerät geliefert wurde.

Es wird hergestelltes Mauerwerk abgerechnet, während tatsächlich ein Kranführer überlassen worden ist.

### Rz. 117

## Hinweis

- Ein **Vorsteuerabzug** ist in diesen Fällen **nicht möglich**, da es sich **nicht** um eine gesetzlich geschuldete Steuer handelt. Denn die unberechtigt ausgewiesene Steuer wird nur nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldet.<sup>[2]</sup>
- Da der Rechnungsempfänger hinsichtlich des Vorsteuerabzugs ein **erhebliches Risiko** trägt, sollte er bei **Unklarheiten** durch eine **Rückfrage** beim Rechnungsaussteller klären, ob dessen Umsatzsteuerausweis zutreffend ist.
- In **Zweifelsfällen** sollte zur **zivilrechtlichen Absicherung** eine **Vertragsklausel** aufgenommen werden, wonach bei einer Versagung des Vorsteuerabzugs der Rechnungsaussteller die bezahlte Umsatzsteuer des Leistungsempfängers zurückzahlen hat und der Leistungsempfänger zur Zahlung der ausgewiesenen Umsatzsteuer nur dann verpflichtet ist, wenn die erforderlichen Pflichtangaben in der Rechnung vollständig und richtig enthalten sind.<sup>[3]</sup>
- 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 Steuerbetrags die Möglichkeit zur **Berichtigung** einzuräumen, § 14 c Abs. 2 Satz 3 ff. UStG. Auf den guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung kommt es nicht an.<sup>[4]</sup> 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.
- Der Schuldner des unberechtigt ausgewiesenen Betrags muss die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags bei dem für seine Besteuerung zuständigen Finanzamt **schriftlich beantragen**. Diesem Antrag hat er ausreichende Angaben über die Identität des Rechnungsempfängers beizufügen. Das **Finanzamt** des Schuldners des unberechtigt ausgewiesenen Betrags **ermittelt** durch Einholung einer Auskunft, 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 Betrags diesem mit, für welchen Besteuerungszeitraum und in welcher Höhe die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags vorgenommen werden kann.  
Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den **Besteuerungszeitraum** vorzunehmen, in dem die **Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt** worden ist, § 14 c 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 nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG **entstanden** ist.

## Fussnoten zu HI2115140

[1] Vgl. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG.

[2] Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE; BFH, Urteil v. 5.9.2019, V R 38/17, BStBl 2022 II S. 696.

[3] Röck, Lexikon Steuer- und Wirtschaft, Gruppe 4/265, S. 11.

[4] Vgl. BFH, Urteil v. 22.2.2001, V R 5/99, BStBl 2004 II S. 143.

## 9.3 Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

(HI2115141)

### Rz. 118

Der Leistungsempfänger kann die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach der Rechtsprechung des BFH<sup>[1]</sup> und der Verwaltungsauffassung geltend machen, sobald die **Leistung ausgeführt** und die **Rechnung beim Leistungsempfänger eingegangen** ist.<sup>[2]</sup> Wenn, wie dies im

Geschäftsleben üblich ist, zunächst die Leistung erbracht wird und erst danach darüber eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erbracht wird, ist der Vorsteuerabzug zu dem **Zeitpunkt zulässig**, in dem **beide Voraussetzungen erstmals vorliegen**.<sup>[3]</sup> Somit ist der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung in dem Besteuerungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) vorzunehmen, in dem die **Rechnung** beim **Leistungsempfänger tatsächlich** eingeht. Auf das Rechnungsdatum oder die Bezahlung kommt es nicht an.

#### Fussnoten zu HI2115141

- [1] Vgl. BFH, Urteil v. 1.7.2004, V R 33/01, BStBl 2004 II S. 861.  
[2] Zu der Rückwirkung bei der Berichtigung von Rechnungen vgl. Rz. 53 ff.  
[3] Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 UStAE.

## 10 Aufbewahrung von Rechnungen

(HI2115142)

### 10.1 Der Aufbewahrungspflichtige und der Gegenstand der Aufbewahrung

(HI2115143)

#### Rz. 119

Nach § 14 b Abs. 1 UStG hat der Unternehmer **aufzubewahren**:

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

#### Rz. 120

Die zuvor genannten Aufbewahrungspflichten gelten auch:

- für **Fahrzeuglieferer i. S. d. § 2 a UStG**, insbesondere die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge von Privatpersonen an Abnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten;
- in den Fällen **innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte** i. S. d. § 25 b UStG, in denen der letzte Abnehmer die Steuer nach § 13 a Abs. 1 Nr. 5 UStG schuldet, für den letzten Abnehmer und
- in den Fällen, in denen die **Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verlagert** (Reverse-Charge-Verfahren) wird und dieser deshalb die Steuer nach § 13 b Abs. 5 UStG schuldet, für den Leistungsempfänger. Dies gilt auch bei einer Abrechnung über Leistungen, die der Leistungsempfänger für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen hat.
- für **Privatpersonen**, soweit sie Empfänger von steuerpflichtigen **Werklieferungen** oder **sonstigen Leistungen** in Zusammenhang mit einem **Grundstück** sind, § 14 b Abs. 1 Satz 5 UStG.<sup>[1]</sup> Im Fall eines Verstoßes des privaten Leistungsempfängers gegen diese **2-jährige Aufbewahrungspflicht** muss er mit einem **Bußgeld** bis zu **500 EUR** rechnen, § 26 a Abs. 2 UStG.<sup>[2]</sup>

Der leistende Unternehmer ist, soweit er eine steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausführt, verpflichtet, innerhalb von **6 Monaten** nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen, § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. Ferner ist er verpflichtet, in der Rechnung auf die einem nichtunternehmerischen Leistungsempfänger nach § 14 b Abs. 1 Satz 5 UStG **obliegenden Aufbewahrungspflichten hinzuweisen**. Dabei ist es ausreichend, wenn in der Rechnung ein allgemeiner Hinweis angebracht ist, dass ein nichtunternehmerischer Leistungsempfänger diese 2 Jahre aufzubewahren hat.<sup>[3]</sup>

Die Nichterteilung und die nicht rechtzeitige Erteilung gelten als **Ordnungswidrigkeit**, die mit einer **Geldbuße von bis zu 5.000 EUR** geahndet werden kann, § 26 a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG.



Weiterhin nicht als Ordnungswidrigkeit i. S. d. § 26 a Abs. 1 UStG gilt die nicht vollständige Erteilung einer Rechnung.

## Rz. 121

### Hinweis

- Soweit der Unternehmer Rechnungen mittels **elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen** erteilt, ist es hinsichtlich der erteilten Rechnungen i. S. d. § 33 UStDV ausreichend, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann, die auch die übrigen Anforderungen der GoBD erfüllen, insbesondere die Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtigkeit der Erfassung.<sup>[4]</sup>
- Aufbewahrungspflichten nach anderen Vorschriften bleiben für andere als umsatzsteuerliche Zwecke unberührt.
- Sind bei **gemeinsamer Auftragserteilung** durch **mehrere Personen** für Zwecke des Vorsteuerabzugs ein oder mehrere Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen,<sup>[5]</sup> hat einer dieser Gemeinschaftler das Original der Rechnung und jeder andere dieser Gemeinschaftler zumindest eine Ablichtung der Rechnung aufzubewahren.

## Rz. 122

Bei **elektronisch übermittelten Rechnungen**, die mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur** übermittelt werden, hat der Unternehmer neben der Rechnung auch die **Signatur** an sich, als Nachweis über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren, selbst wenn nach anderen Vorschriften die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist.<sup>[6], [7]</sup>

### Fussnoten zu HI2115143

- [1] Vgl. zur Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen Rz. 8 ff.
- [2] Vgl. Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit v. 23.7.2004, BGBl 2004 I S. 1842.
- [3] Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 23 UStAE.
- [4] Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003 :001 – 2019/0962810, BStBl 2019 I S. 1269, vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
- [5] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 1 UStAE.
- [6] Vgl. zur Aufbewahrungsfrist Rz. 124 f.
- [7] Bezüglich der Anforderungen an die Archivierung elektronischer Rechnungen wird auf die Ausführungen in Rz. 100 verwiesen.

## 10.2 Formen der Aufbewahrung

(HI2115144)

## Rz. 123

Die Rechnungen können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergaben auf einem **Bildträger**, z. B. einem Mikrofilm oder auf anderen **Datenträgern**, beispielsweise Magnetband, Magnetbandstreamer, Diskette, CD-ROM, DVD oder WORM-Speicher, aufbewahrt werden, § 147 Abs. 2 AO. Werden Rechnungen auf Mikrofilm aufgezeichnet und werden die Originale nicht aufbewahrt, dann muss sichergestellt sein, dass das Mikrofilmbild mit der Urschrift übereinstimmt. Dies wird durch Regelungen bezüglich des zu verfilmenden Schriftgutes, durch Anweisungen zum Verfilmungsvorgang und durch die Kontrolle der erfolgten Verfilmung erreicht.<sup>[1]</sup> Ferner muss das bei der **Aufbewahrung angewandte Verfahren** den

Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere den GoBD entsprechen.<sup>[2]</sup> Wenn die vorgenannten Voraussetzungen eingehalten werden, können die Rechnungsoriginale grundsätzlich vernichtet werden.<sup>[3]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115144

- [1] Vgl. "Mikrofilm-Grundsätze", BMF, Schreiben v. 1.2.1984, IV A 7 – S 0138 – 1/84, BStBl 1984 I S. 155.
- [2] Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003 :001 – 2019/0962810, BStBl 2019 I S. 1269
- [3] Vgl. Abschn. 22.2 Abs. 2 UStAE. In Spezialfällen, z. B. im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens, müssen zwingend die Rechnungsoriginale vorgelegt werden, vgl. § 18 Abs. 9 Satz 4 UStG, § 62 Abs. 2 UStDV.

## 10.3 Aufbewahrungsfrist von Rechnungen

(HI2115145)

### Rz. 124

Die **Aufbewahrungsfrist** für **Rechnungen** beträgt 10 Jahre, § 14 b Abs. 1 Satz 1 UStG. Die 10-jährige Aufbewahrungsfrist **beginnt** mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die **Rechnung ausgestellt** wird, § 14 Abs. 1 Satz 3 1. Halbsatz UStG. Die 10-jährige Aufbewahrungsfrist läuft jedoch **nicht** ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die **Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen** ist (§ 14 b Abs. 1 Satz 3 2. Halbsatz UStG, § 147 Abs. 3 Satz 3 AO). Dies bedeutet, dass die Aufbewahrungsfrist in **gesondert gelagerten Einzelfällen** auch mehr als 10 Jahre betragen kann. Wenn z. B. kurz vor Ablauf der steuerlichen Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) mit einer Betriebs- oder einer Steuerfahndungsprüfung begonnen wird, müssen die Rechnungen so lange aufbewahrt werden, bis die entsprechende Prüfung abgeschlossen ist, auch wenn zwischenzeitlich die 10-jährige Aufbewahrungsfrist "eigentlich" abgelaufen ist, § 14 b Abs. 1 Satz 3 2. Halbsatz UStG, §§ 147 Abs. 3 Satz 3, 171 Abs. 4, 5 AO.

### Rz. 125

#### Hinweis

- Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG – Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit der Rechnung – erfüllen. Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig.<sup>[1]</sup>
- In den Fällen des § 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG, d. h., wenn der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder eine sonstige Leistung im **Zusammenhang mit einem Grundstück** erbringt, ist der **Leistungsempfänger** nach § 14 b Abs. 1 Satz 5 UStG verpflichtet, die Rechnung, einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige Unterlage **2 Jahre** aufzubewahren, soweit er nicht Unternehmer ist oder aber Unternehmer ist und die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet. Als Zahlungsbelege kommen z. B. Kontobelege und Quittungen in Betracht. Andere beweiskräftige Unterlagen i. S. d. § 14 b Abs. 1 Satz 5 UStG können z. B. Bauverträge, Abnahmeprotokolle nach VOB oder Unterlagen zu Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit der Leistung sein, mittels derer sich der Leistende, Art und Umfang der ausgeführten Leistung sowie das Entgelt bestimmen lassen.
- Bei der Aufbewahrung von Rechnungen auf Bild- oder Datenträgern ist zu beachten, dass die Speicherung auf einem Bild- oder Datenträger erfolgt, der innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren lesbar ist. Die **Mindesthaltbarkeit** von Disketten, Magnetbändern und Magnetbandstreamern beträgt **in der Regel nicht 10 Jahre**, wie dies bei CD-ROM, DVD oder WORM-Speichern der Fall ist. Wenn die Mindesthaltbarkeit des Speichermediums nicht 10 Jahre beträgt, muss rechtzeitig eine Kopie gefertigt werden.

- Falls ein Unternehmer eine Rechnung auf **Thermopapier** erhalten hat, ist es gleichfalls erforderlich, die Rechnung rechtzeitig zu kopieren, um die Voraussetzung der Lesbarkeit innerhalb der 10-Jahresfrist zu erfüllen.<sup>[2]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115145

---

[1] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 5 UStAE.

[2] Vgl. Weber, DB 2004, S. 342.

## 10.4 Aufbewahrungsort für Rechnungen

(HI2115146)

### 10.4.1 Aufbewahrungsort für im Inland ansässige Unternehmer

(HI2115147)

#### Rz. 126

Im **Inland** mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen und der Insel Helgoland (§ 1 Abs. 2 UStG) **ansässige Unternehmer** sind verpflichtet, die **Rechnungen im Inland** oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete (insbesondere Freihäfen) aufzubewahren, § 14 b Abs. 2 Satz 1 UStG. Ein Unternehmer ist in einem bestimmten Gebiet ansässig, wenn er dort einen **Wohnsitz**, seinen **Sitz**, seine **Geschäftsleitung** oder eine **Zweigniederlassung** hat, § 14 b Abs. 3 UStG.

#### Rz. 127

Bei **elektronisch aufbewahrten Rechnungen**, wobei es sich **nicht** unbedingt um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln muss, kann der im Inland oder der in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer die Rechnungen nach § 14 b Abs. 2 Satz 2 UStG **wahlweise im Gemeinschaftsgebiet**, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete (insbesondere Freihäfen), im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufbewahren. Voraussetzung hierfür nach § 14 b Abs. 2 Satz 2 UStG ist, dass eine **vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff)** auf die betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung durch die Finanzbehörden für Zwecke der Umsatzsteuerkontrolle gewährleistet ist. Bewahrt der Unternehmer in diesem Fall die Rechnungen **nicht im Inland** oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG (**insbesondere Freihäfen**) genannten Gebiete auf, hat er dem für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamt den **Aufbewahrungsort unaufgefordert und schriftlich mitzuteilen**, § 14 b Abs. 2 Satz 3 UStG.<sup>[1]</sup>

Der Unternehmer kann nach § 14 b Abs. 5 UStG Rechnungen auch **außerhalb des Gemeinschaftsgebiets**, beispielsweise in bestimmten **Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)** oder, falls die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt wird, in anderen **Drittstaaten, elektronisch aufbewahren**, wenn er bestimmte Anforderungen erfüllt, die im Einzelnen in § 146 Abs. 2a AO genannt sind. Nach dieser Bestimmung kann die zuständige Finanzbehörde auf **schriftlichen Antrag** des Steuerpflichtigen bewilligen, dass **elektronische Bücher** und sonstige erforderliche **elektronische Aufzeichnungen** in einem Mitgliedstaat der EU<sup>[2]</sup> geführt und aufbewahrt werden. Dasselbe gilt für einen anderen Staat, auf den das Abkommen über den EWR vom 3.1.1994<sup>[3]</sup> in der jeweils geltenden Fassung Anwendung findet, mit dem eine Rechtsvereinbarung über Amtshilfe besteht, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung<sup>[4]</sup> sowie der Verordnung (EU) 904/2010 des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer in der jeweils geltenden Fassung vergleichbar ist. Voraussetzungen sind ferner, dass der Steuerpflichtige die Zustimmung zur Durchführung eines Zugriffs auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche

elektronische Aufzeichnungen der zuständigen Stelle des Staates, in den die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen verlagert werden sollen, vorlegt und der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt sowie der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 – 147 und § 200 Abs. 1, 2 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen und schließlich der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich ist. Wenn der Bewilligungsgrund für die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen außerhalb des Gemeinschaftsgebietes entfällt, muss die zuständige Finanzbehörde die Bewilligung widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung der elektronisch aufbewahrten Rechnungen in den Geltungsbereich dieses Gesetzes verlangen. Den Vollzug dieser Maßnahme hat der Steuerpflichtige nachzuweisen.

#### Hinweis

Es ist zu beachten, dass bestimmte Gebiete, wie z. B. Andorra, Gibraltar, Vatikan, die französischen Überseedepartments wie La Reunion oder Martinique sowie die Kanarischen Inseln, nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören. Das Fürstentum Monaco gehört zum Gemeinschaftsgebiet.<sup>[5]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115147

- [1] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 8 UStAE.  
[2] Vgl. Abschn. 1.10 UStAE.  
[3] Vgl. ABl. EG Nr. L 1 S. 3.  
[4] Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG. ABl. L 64 v. 11.3.2011.  
[5] Vgl. Abschn. 1.10 UStAE.

## 10.4.2 Aufbewahrungsort für im Ausland ansässige Unternehmer

(HI2115148)

### Rz. 128

Im **Ausland** sowie im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland **ansässige Unternehmer** können die Rechnungen unabhängig von der **Form der Aufbewahrung** im **Inland** einschließlich des Gebiets von Büsingen und Helgoland oder in einem **anderen EU-Mitgliedstaat** aufbewahren, § 14 b Abs. 2 Satz 4 UStG. Der Unternehmer ist verpflichtet, dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger **unverzüglich**, d. h. **ohne schuldhaftes Verzögern**, zur Verfügung zu stellen, § 14 b Abs. 2 Satz 5 UStG. 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, § 14 b Abs. 2 Satz 6 UStG.<sup>[1]</sup>

### Rz. 129

#### Hinweis

- 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.<sup>[2]</sup>

- Unter den Voraussetzungen des § 14 b Abs. 5 UStG i. V. m. § 146 Abs. 2a AO kann ein im Ausland ansässiger Unternehmer seine elektronisch aufbewahrten Rechnungen auch in bestimmten EWR-Staaten oder in Drittstaaten aufbewahren.<sup>[3]</sup>

#### Fussnoten zu HI2115148

---

- [1] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 9 UStAE.  
[2] Abschn. 14b.1 Abs. 9 Satz 4 UStAE.  
[3] Vgl. Ausführungen Rz. 125.

## 11 Weiterführende Literatur

(HI4943115)

- Bernütz, BB 2003, S. 2043 ff.
- Groß/Lindgens, UVR 2008, S. 107 ff.
- Groß/Steigauf, EDI-Rechnungen künftig ohne Sammelrechnung – Chance zur Vereinfachung nutzen? 8/2008, [www.elektronische-steuerpruefung.de](http://www.elektronische-steuerpruefung.de)
- Kretzer-Moßner/Neeser, DStR 2008, S. 2148 ff.