

Mandanten-Merkblatt: Anforderungen an eine Rechnung

Bei der Rechnungsstellung sind vollständige Rechnungsangaben und das Einhalten der Formvorschriften unabdingbare Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. Denn der Vorsteuerabzug gelingt dem Leistungsempfänger nur, wenn eine vom Lieferanten oder Handwerker ausgestellte Rechnung alle in den §§ 14 und 14a UStG geforderten Angaben enthält und diese zudem auch noch vollständig und richtig sind.

Daher sollten Sie sowohl bei der Erstellung eigener als auch bei der Kontrolle eingehender Rechnungen sorgfältig vorgehen - auch im Interesse Ihrer Geschäftspartner. Das gilt auch für eine Gutschrift, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird. Dieses Mandanten-Merkblatt trägt alle wichtigen Informationen rund um die Rechnungserstellung zusammen.

1 Steuerliche Grundlagen

Die Umsatzsteuer ist die Steuer

- auf Waren oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen in Deutschland verkauft,
- auf seinen Eigenverbrauch und
- auf Gegenstände, die in das Zollgebiet importiert werden (Einfuhrumsatzsteuer).

Die deutsche Umsatzsteuer ist eine Mehrwertsteuer. Sie wird auf jeder Handelsstufe aus dem Bruttoumsatz errechnet.

Der Begriff „Vorsteuer“ bezeichnet die einem Unternehmer für bezogene Lieferungen und Leistungen in Rechnung gestellte Summe von Umsatzsteuerbeträgen (Beschaffungsseite), die er von der Umsatzsteuer auf eigene Leistungen, die er an das Finanzamt abführen muss (Absatzseite), abziehen kann.

Unternehmer sind bei Leistungen an einen anderen Unternehmer stets verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach deren Ausführung eine Rechnung auszustellen.

Bei steuerpflichtigen Werklieferungen und bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück besteht diese Pflicht darüber hinaus auch, wenn die Arbeiten für private Kunden ausgeführt werden. Private Auftraggeber müssen diese Belege zum Kampf gegen die Schwarzarbeit zwei Jahre lang aufbewahren. Keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht für umsatzsteuerfreie Leistungen.

Hinweis: Kommt der Unternehmer seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nicht nach, kann dies als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € geahndet werden.

Kleinunternehmer schulden keine Umsatzsteuer. Aus diesem Grund sind sie auch nicht dazu berechtigt, die Umsatzsteuer in einer Rechnung auszuweisen.

1.1 Formanforderungen

Unter einer Rechnung versteht man jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Eine Rechnung muss nicht ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt ergibt, dass der Unternehmer über eine Leistung abrechnet. Bei Schriftstücken, die nicht der Abrechnung einer Leistung dienen, sondern sich ausschließlich auf den Zahlungsverkehr beziehen (z.B. Mahnungen) handelt es sich dagegen nicht um Rechnungen. Auch ein Kontoauszug kann eine Rechnung darstellen, allerdings nur soweit ein Kreditinstitut Leistungen drüber abrechnet. Rechnungen können auf Papier oder auf elektronischem Weg übermittelt werden.

Als Rechnung gilt auch ein Vertrag, der alle erforderlichen Pflichtangaben enthält. Im Vertrag fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hingewiesen werden muss. Ist in einem Vertrag - z.B. in einem Miet- oder Wartungsvertrag - der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung erstreckt, nicht angegeben, reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen (z.B. aus den Überweisungsaufträgen) ergibt. Die im Vertrag enthaltene gesonderte Steuer muss jedoch wie bei jeder anderen Abrechnungsform eindeutig, klar und unbedingt sein. Das ist nicht der Fall, wenn z.B. die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen lässt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz versteuern oder als steuerfrei behandeln will.

Eine Rechnung kann durch den leistenden Unternehmer selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten ausgestellt werden. Beauftragt er einen Dritten, muss der leistende Unternehmer sicherstellen, dass dieser die Einhaltung aller formalen Voraussetzungen gewährleistet.

Sogenannte Innenumsätze, z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmens, sind innerbetriebliche Vorgänge. Werden hierfür Belege mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um Rechnungen, sondern um unternehmensinterne Buchungsbelege.

Die Rechnung muss grundsätzlich in Schriftform vorliegen, d.h., sie muss die Anforderungen an eine Urkunde im üblichen Sinne erfüllen. Darüber hinaus können Rechnungen aber auch auf elektronischem Weg übermittelt werden. Dies erfordert jedoch die Zustimmung des Empfängers.

1.1.1 Elektronisch übermittelte Rechnungen

Bei elektronischer Übermittlung müssen die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sein. Dies konnte bislang nur wie folgt geschehen:

- mit qualifizierter elektronischer Signatur bzw. mit qualifizierter elektronischer Signatur mit Anbieter-Akkreditierung oder

- im EDI-Verfahren oder in elektronischer Form mit qualifizierter elektronischer Signatur.

Häufig wird Sie das Finanzamt zur Vorlage der Rechnung auffordern. Dabei wird es nicht beanstandet, wenn Sie als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegen. Das entbindet Sie als Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, auf Anforderung des Finanzamts nachzuweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung auch die entsprechenden Voraussetzungen aufweist.

Insbesondere bei einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung müssen Sie beachten, dass zur Erstellung der Signatur ein qualifiziertes Zertifikat benötigt wird. Dieses wird von einem Zertifizierungsdiensteanbieter ausgestellt.

1.1.2 E-Mail-Rechnungen

E-Mails galten bislang nicht als Urkunde, auch dann nicht, wenn sie nach dem Empfang ausgedruckt werden. Ausnahme: Bei einer per E-Mail übermittelten Rechnung war entweder eine

- qualifizierte elektronische Signatur oder eine
- qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung

erforderlich. Nur mit diesen Signaturen waren die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleistet.

1.1.3 Fax-Rechnungen

Auch bei Rechnungen, die per Telefax übermittelt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug musste die Übertragung von einem Standardfax an ein Standardfax erfolgen oder - wenn ein Computerfax benutzt wurde eine digitale Signatur benutzt werden. Das galt für Übertragungen

- von Standardfax an Computerfax,
- von Computerfax an Standardfax und
- von Computerfax an Computerfax.

Sowohl Rechnungsaussteller als auch Rechnungsempfänger müssen jeweils einen Papierausdruck der Rechnung aufbewahren, wobei der Rechnungsempfänger mit der Übersendung der Rechnung per Fax einverstanden sein muss.

Der Empfänger sollte daher auf jeden Fall schriftlich bestätigen, dass er der Versendung von Rechnungen per Fax zustimmt und die Voraussetzungen erfüllt. Es gilt jedoch auch hier, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur dann besteht, wenn der Rechnungsaussteller einen Papierausdruck der Rechnung aufbewahrt. Wenn die Fax-Rechnung auf Thermopapier ausgedruckt wurde empfiehlt es sich, die auf Thermopapier ausgedruckte Rechnung nochmals auf normales Papier zu kopieren und

Originalausdruck und Kopie zusammen aufzubewahren, um der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist nachzukommen.

1.1.4 Vereinfachte Anforderungen an eine elektronisch erstellte Rechnung

Über das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die Anforderungen an elektronische Rechnungen rückwirkend zum 01.07.2011 deutlich reduziert. Das betrifft Rechnungen, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werden. Hierunter fallen Rechnungen, die

- per E-Mail,
- im EDI-Verfahren,
- als PDF- oder Textdatei,
- per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder
- im Wege des Datenträgeraustauschs übermittelt werden.

Dabei ist es dem Unternehmer ausdrücklich freigestellt, wie er die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung sicherstellen möchte. Hierbei kann auch auf innerbetriebliche Kontrollverfahren zurückgegriffen werden. Auf die bisher verlangte elektronische Signatur oder die Übermittlung der Rechnung per EDI kommt es für den Vorsteuerabzug ausdrücklich nicht mehr an.

Innerbetriebliche Kontrollverfahren setzen Sie als Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit Ihren Zahlungsverpflichtungen ein. Sie werden im eigenem Interesse insbesondere überprüfen, ob

- die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in dargestellter Qualität und Quantität erbracht wurde,
- der Rechnungsaussteller also tatsächlich den Zahlungsanspruch hat und
- die vom Rechnungssteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und ähnliches.

Damit wird gewährleistet, dass Sie tatsächlich nur die Rechnungen begleichen, zu deren Begleichung Sie auch verpflichtet sind. Dies kann im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens geschehen, aber z.B. auch durch manuellen Abgleich der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen, z.B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag oder Lieferschein.

Hinweis: Bei Eingang einer elektronischen Rechnung muss sich der Leistungsempfänger in der gleichen Weise wie bei einer Papierrechnung von der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts überzeugen. Er muss die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen. Für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug (z.B. ordnungsgemäße Rechnung, Leistungsbezug für sein Unternehmen, Höhe der ge-

setzlich geschuldeten Steuer) trägt der Unternehmer die Feststellungslast.

Auch bei elektronischen Rechnungen sind

- die Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) und
- die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

zu beachten. Danach muss die Speicherung der Inhalts- und Formatierungsdaten der elektronischen Rechnung auf einem Datenträger erfolgen, der keine Änderungen mehr zulässt. Der Originalzustand der übermittelten Daten muss erkennbar sein.

Sowohl Rechnungsaussteller als auch -empfänger müssen während der jeweils für sie geltenden Dauer der Aufbewahrungsfrist die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts (keine nachträgliche Änderung der erforderlichen Angaben) und ihre Lesbarkeit gewährleisten.

Hinweis: Die Reduzierung der Anforderungen an eine elektronische Rechnung führt zu einer effektiven Umsatzsteuerkontrolle durch den Fiskus. Die Beamten dürfen im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau auch elektronisch gespeicherte Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere, andere Urkunden und elektronische Rechnungen auf Verlangen einsehen und Zugriffsmöglichkeiten auf elektronisch gespeicherte Aufzeichnungen und Datenverarbeitungssysteme erhalten. Bislang war der Datenzugriff nur im Rahmen einer Außenprüfung, zulässig.

1.1.5 Online-Fahrausweise

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 eine Belastung auf einem Konto erfolgt.

2 Rechnungsangaben

Auf Rechnungen und Gutschriften müssen Mindestangaben enthalten sein, um einen Vorsteuerabzug zu erhalten. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Pflichtangaben:

2.1 Kleinbetragsrechnungen unter 150 €brutto

Folgende Pflichtangaben sind bei Kleinbetragsrechnungen notwendig:

- vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum
- Menge und genaue Bezeichnung des gekauften oder gelieferten Gegenstands.

Wichtig: Die Leistungsbeschreibung muss eine zweifelsfreie und leicht nachprüfbar Identifizierung der Leistung ermöglichen. Allgemeine Angaben (z.B. „Beratungsleistungen“ oder „technische Kontrolle“) genügen ebenso wenig wie die bloße Angabe der Warengattung (z.B. „Computerzubehör“).

- Prozentsatz der angewandten Umsatzsteuer (Steuersatz 7%/19%) und der Bruttobetrag. Ein Umsatzsteuerausweis scheidet bei Kleinunternehmern (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG) und Wiederverkäufern (§ 25a UStG) aus.
- im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt. Die konkrete Norm des Umsatzsteuergesetzes, aus dem sich der Befreiungstatbestand ergibt, muss dabei nicht zitiert werden.

Merke: Die vereinfachten Regelungen für Kleinbetragsrechnungen gelten, auch wenn die Betragsgrenze eingehalten wird, nicht beim Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

2.2 Rechnungen über 150 € brutto

Zusätzlich zu den Anforderungen bei Kleinbetragsrechnungen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- vollständiger Name und vollständige Anschrift des Käufers
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) des leistenden Unternehmers. Bei Dauerschuldverhältnissen genügt es, wenn in nach dem 31.12.2003 geschlossenen Verträgen eine solche Nummer angegeben ist. Bei der einzelnen z.B. monatlichen, jährlichen etc. Zahlungen braucht die USt-ID-Nr. nicht mehr angegeben werden.
- Fortlaufende Rechnungsnummer. Bei Dauerleistungen, die seit dem 01.01.2004 vereinbart sind, ist die einmalige Vergabe für einen Vertrag ausreichend.
- Separater Ausweis des Liefer- und Leistungszeitraums, selbst wenn das Lieferdatum mit dem Ausstellungsdatum identisch ist.
- Ausweis des Netto- und Steuerbetrags
- Ausweis jeder im Voraus vereinbarten Minderung des Entgelts (z.B. Rabatte oder Skonto), z.B. durch den Hinweis „3 % Skonto bei Zahlung bis zum ...“. Bestehen darüber hinaus Vereinbarungen, genügt ein Hinweis darauf (z.B. „Rabatt gemäß Vereinbarung vom ...“).
- gegebenenfalls ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Käufers (= Leistungsempfängers). Die Hinweispflicht besteht bei steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen, die mit einem Grundstück zusammenhängen, und an Nichtunternehmer ausge-

führt werden. Die Aufbewahrungsfrist beträgt zwei Jahre z.B. „Bei Leistung an Privatpersonen oder Unternehmer für den nichtunternehmerischen Bereich gilt: Die Aufbewahrungsfrist für diese Rechnung beträgt zwei Jahre. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.“).

2.3 Aufbewahrungspflichten

Auch ohne besonderen Hinweis sind Unternehmer verpflichtet, ausgestellte und erhaltene Rechnungen zehn Jahre lang aufzubewahren. Werden Rechnungen mittels elektronischer Registrierkasse erstellt, genügt es, wenn der Unternehmer die Tagesendsummenbons aufbewahrt, wenn sie vollständig sind und den Namen des Geschäfts, Ausstellungsdatum und die Tagesendsumme enthalten.

Bei Ausdruck auf Thermopapier muss dauerhaft die Lesbarkeit sichergestellt werden. Neben der dazu erforderlichen Kopie muss zusätzlich der Originalbeleg aufbewahrt werden. Die Finanzverwaltung plant zurzeit eine Verschärfung der Rechtslage, wonach diese Erleichterungen bei der Aufbewahrung nur noch bei elektronischen Registrierkassen ohne langfristige Speichermöglichkeit gelten sollen.

Hinweis: Seit 01.01.2009 dürfen Rechnungen auch außerhalb des Europäischen Gemeinschaftsgebiets elektronisch aufbewahrt werden.

Die unter Punkt 2.2 genannten Angaben müssen zweifelsfrei aus der Rechnung zu erkennen sein.

Hinweis: Lassen Sie sich daher bei einfachen Kassentippstreifen besser eine separate Rechnung mit den unter Punkt 2.2 genannten Angaben ausstellen.

Der Käufer hat einen Anspruch auf eine ordnungsgemäße Rechnung, auch bei umsatzsteuerfreien Leistungen im Sinne des § 4 Abs. 1 bis 7 UStG.

Bei Leistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen und steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die mit einem Grundstück zusammenhängen, ist der Leistende verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG. Dieser Anspruch besteht nicht für umsatzsteuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG, die nach dem 31.12.2008 ausgeführt werden. Eine nicht rechtzeitige Rechnungsausstellung kann als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € geahndet werden.

Hinweis: Sie sollten die Rechnung stets vor der Zahlung auf alle Pflichtangaben zum Vorsteuerabzug prüfen und gegebenenfalls bis zur Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung lediglich den Nettobetrag der Rechnung begleichen. Denn der Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer entsteht erst mit Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung.

Sie tragen die Beweislast dafür, dass im Zeitpunkt des erfolgten Vorsteuerabzugs eine ordnungsgemäße Rechnung vorgelegen hat. Bei einem Verlust der Rechnung kann der Nachweis mit allen zulässigen Beweismitteln erfolgen.

2.4 Was ist bei Teil- und Schlussrechnungen zu beachten?

Vereinnahmen Sie als Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgelts (= Anzahlungen) für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder Leistung, gelten die unter Punkt 2.2 ausgeführten Regelungen sinngemäß. Wird eine Schlussrechnung erteilt, müssen die vereinnahmten Anzahlungen und die entfallende Umsatzsteuer entsprechend abgezogen werden. Das bedeutet, dass die bereits gezahlten Nettoanzahlungen vom Nettoauftragswert in der Schlussrechnung abgezogen werden und die bereits abgeführte Umsatzsteuer ausgewiesen werden muss.

Wird in der Schlussrechnung dagegen unzutreffend zunächst der gesamte Nettoauftragswert mit Umsatzsteuer belastet und erst anschließend die Bruttoabschlagszahlungen abgezogen, wird eine zu hohe Umsatzsteuer ausgewiesen.

Denn dann wird die ausgewiesene Umsatzsteuer aus dem Gesamtauftragswert in vollem Umfang geschuldet, obwohl die Umsatzsteuer bereits über die Abschlagszahlungen im Zeitpunkt der Teilleistungen erklärt und gezahlt wurde.

Wird dies erst bei einer Betriebsprüfung festgestellt, verlangt das Finanzamt zunächst die Zahlung der unberechtigt ausgewiesenen Umsatzsteuer im Fälligkeitszeitpunkt zuzüglich einer Verzinsung für die überhöhte Umsatzsteuer für die Zeit bis zur Korrektur der Rechnung. Der eigentliche Schaden liegt dabei in der Verzinsung, da sie trotz einer Rechnungskorrektur nicht hinfällig wird.

Beispiel: Die Firma Anton M. schreibt im Veranlagungszeitraum 2009 zwei Abschlagsrechnungen für einen Kunden, für den sie eine Leistung erbracht hatte. Sie schreibt die Rechnungen ordnungsgemäß wie folgt:

1. Abschlagsrechnung am 15.10.2009

Abschlag netto	5.000 €
+ Umsatzsteuer 19 %	+ 950 €
Abschlag brutto	5.950 €

2. Abschlagsrechnung am 15.11.2009

Abschlag netto	20.000 €
+ Umsatzsteuer 19 %	+ 3.800 €
Abschlag brutto	= 23.800 €

Die Firma Anton M. muss somit im Jahr 2009 die Umsatzsteuer von 4.750 € an das Finanzamt abführen.

Schlussrechnung

Korrekt !

Nettoauftragswert	50.000 €	
+ Umsatzsteuer 19 %	9.500 €	
Bruttoauftragswert	59.500 €	
- Abschlag 15.10.2009	5.000 €	
+ Umsatzsteuer 19 %	950 €	- 5.950 €
- Abschlag 15.11.2009	20.000 €	
+ Umsatzsteuer 19 %	3.800 €	- €
		23.800
Restbetrag brutto	= 29.750 €	
in der Abschlagszahlung enthaltene Umsatzsteuer 19 %	4.750 €	

Falsch !

Nettoauftragswert	50.000 €	
+ Umsatzsteuer 19 %	+ 9.500 €	
Rechnungsbetrag brutto	= 59.500 €	
- Abschlagszahlungen	- 29.750 €	
verbleibender Restbetrag	= 29.750 €	

3 Berichtigung von Rechnungen

Der Vorsteuerabzug ist nur dann möglich, wenn alle Rechnungsangaben die unter Punkt 2.1 bzw. 2.2 genannten Pflichtangaben enthalten. Ist dies nicht der Fall, wird das Finanzamt bei einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung die Vorsteuer zurückfordern. Beim Fehlen einzelner Rechnungsangaben kommt eine Rechnungsberichtigung in Betracht, entweder durch Ausstellung einer korrigierten Rechnung oder eines ergänzenden Berichtigungsschreibens.

War für den Unternehmer nicht erkennbar, dass die in der Rechnung angegebene Steuernummer und die Rechnungsnummer unrichtig waren, kann der Vorsteuerabzug erhalten bleiben. An die Gutgläubigkeit des Unternehmers sind jedoch strenge Anforderungen zu stellen.

Aber auch der Leistungsempfänger muss im Rahmen seiner Möglichkeiten eine Überprüfung der Unternehmerstellung des leistenden Unternehmers vornehmen und sich z.B. eine Gewerbebeantragung vorlegen lassen, wenn die Erteilung einer Steuernummer noch aussteht.

Merke: Der Leistungsempfänger kann nur die tatsächlich geschuldete und nicht die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer aus der unzutreffenden Rechnung geltend machen. Denn nur insoweit wird die Umsatzsteuer gesetzlich geschuldet. Gleiches gilt, wenn der Leistende nicht zum Steuerausweis berechtigt ist, beispielsweise mangels Unternehmereigenschaft.

4 Wohnungseigentümergeinschaften

Bei Wohnungseigentümergeinschaften können sich Probleme für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen an sie ergeben, wenn das Teileigentum umsatzsteuerlich unternehmerisch (z.B. als Büro) genutzt wird.

Leistungsempfänger ist regelmäßig die Wohnungseigentümergeinschaft und sie ist die Auftraggeberin der Handwerkerleistungen. Sie leitet die anteiligen Kosten umsatzsteuerfrei an die Teileigentümer weiter. Daher kann der Teileigentümer den Vorsteuerabzug, der auf seine unternehmerisch genutzte Wohnung entfällt, grundsätzlich nicht geltend machen. Um das Problem zu lösen, muss die Wohnungseigentümergeinschaft gegenüber dem Teileigentümer, der die Wohnung unternehmerisch nutzt, zur Umsatzsteuer optieren (§ 9 Abs. 1 UStG) und damit die Kosten aus einer Instandhaltungsrechnung mit Vorsteuer weiterbelasten.

Bei der Wohnungseigentümergeinschaft führt dies zu keiner Mehrbelastung, da sie korrespondierend zu der ausgewiesenen Umsatzsteuer einen Vorsteuererstattungsanspruch gegenüber ihrem Auftragnehmer hat und in der abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldung die zu erklärende Umsatzsteuer und die Vorsteuer deckungsgleich sind.

5 Umkehr der Steuerschuldnerschaft

In bestimmten gesetzlich geregelten Fällen kommt es zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG. Dies hat zur Folge, dass der Leistungsempfänger (Unternehmer) Schuldner der Umsatzsteuer wird. Dazu gehören

- Werklieferungen bzw. sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers,
- die Lieferung von Grundstücken und sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber,
- Werklieferungen bzw. sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandhaltung, Instandsetzung oder Beseitigung von Bauwerken dienen,
- die Lieferung von Elektrizität durch im Ausland ansässige Unternehmer (§ 3g UStG) und

- die Übertragung von Berechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz.

Seit Anfang 2010 geht die Steuerschuldnerschaft nach der europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie bei Dienstleistungen in allen EU-Mitgliedstaaten zwingend auf den Leistungsempfänger über, wenn sich der Ort der Leistung nach dem Sitz des Leistungsempfängers bestimmt und der leistende Unternehmer nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig ist.

Der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger muss in diesem Fall die Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuervoranmeldung erklären und kann diesen Betrag als Vorsteuer wieder in Abzug bringen. Für die Rechnung des leistenden Unternehmers hat dies zur Folge, dass er eine Nettorechnung ohne Umsatzsteuerausweis ausstellen muss, in der er auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinweisen muss (z.B. „Auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG wird hingewiesen“). Die ordnungsgemäße Rechnungserteilung ist jedoch ausnahmsweise keine Voraussetzung für den Vorsteuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers, der sich unmittelbar aus § 13b UStG ergibt.

Hinweis: Fehlt der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft in der Rechnung, entbindet dies den Leistungsempfänger nicht von der Verpflichtung, die Umsatzsteuer abzuführen. Weist der leistende Unternehmer zu Unrecht Umsatzsteuer, aus, schuldet er diese bis zu einer zulässigen Rechnungsberichtigung.

Zum 01.07.2010 ist § 13b UStG durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben neu gefasst worden. Danach entsteht die Steuer bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen nach § 3a Abs. 2 UStG, die der Leistungsempfänger schuldet, bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 13b Abs. 1 UStG). Lediglich in den übrigen Fällen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 UStG entsteht die Steuer erst mit Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, der auf den Monat der Leistungserbringung folgt.

Seit Anfang 2010 müssen nicht nur die innergemeinschaftlichen Lieferungen, sondern auch die innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen elektronisch dem Bundeszentralamt für Steuern gemeldet werden. Seit Juli 2010 wird der Meldezeitraum für innergemeinschaftliche Lieferungen im Rahmen von Dreiecksgeschäften grundsätzlich auf eine monatliche Abgabe verkürzt.

2011 ist die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf weitere Risikobranchen erweitert worden:

- Reinigung von Gebäuden einschließlich Hausfassaden, Räume und Inventar sowie Fensterreinigung

- Lieferung von Handys und Schaltkreisen
- Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens
- Lieferungen von Gas, Elektrizität, Kälte- und Wärme eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- Handel mit CO2-Emissionszertifikaten
- Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen
- Lieferungen von Gold in Rohform oder als Halbzeug (Feingehalt ab 325/1.000 und Anlagegold (ab 995/1.000))

6 Sanktionen

Bei einem unrichtigen Steuerausweis schuldet der leistende Unternehmer auch den Mehrbetrag, und zwar unabhängig davon, ob die Rechnung alle notwendigen Angaben enthält. Der Unternehmer schuldet in diesem Fall die zu hoch ausgewiesene Steuer, obwohl der Leistungsempfänger diese Steuer gar nicht als Vorsteuer abziehen kann. Ein zu hoher Steuerausweis liegt auch vor, wenn in Rechnungen über Kleinbeträge ein zu hoher Steuersatz angegeben ist.

Hinweis: Die Regelung gilt auch für Gutschriften, soweit der Empfänger einem zu hohen Steuerbetrag nicht widerspricht.

Der leistende Unternehmer kann den Steuerbetrag gegenüber dem Empfänger berichtigen. Eine solche Berichtigung erfolgt für den Besteuerungszeitraum, in dem die berichtigte Rechnung erteilt wurde.

Beispiel: Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Umsatzsteuer mit 19 %, obwohl hierfür nur 7 % geschuldet werden.

Entgelt	1.000 €
+ 19 % Umsatzsteuer	190 €
Rechnungsbetrag	1.190 €

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

Entgelt	1.000 €
+ 7 % Umsatzsteuer	70 €
Rechnungsbetrag	1.070 €

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

Rechnungsbetrag mit Steuer	1.190 €
darin enthaltene Steuer auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes von 7 % = 7/107	77,85 €
Rechnungsbetrag ohne Steuer	1.112,15 €
Berichtigte Rechnung:	
Entgelt	1.112,15 €
7 % Umsatzsteuer	77,85 €
Rechnungsbetrag	1.190 €

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

Beispiel Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Steuer mit 7 %, obwohl hierfür eine Steuer von 19 % geschuldet wird.

Berechnetes Entgelt	400 €
+ 7 % Umsatzsteuer	28 €
Gesamtrechnungsbetrag	428 €
Herausrechnung der Steuer mit 19/119 ./. 68,34 €	
Entgelt	359,66 €

Vom Unternehmer geschuldete Steuer:

19 % von 359,66 EUR = 68,34 €

Der Leistungsempfänger darf als Vorsteuer nur den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag abziehen. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist, schuldet den ausgewiesenen Betrag. Dies betrifft vor allem Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nicht erhoben wird. Auch wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt, schuldet er dementsprechend den ausgewiesenen Betrag.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: September 2011

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

7 Checkliste: Pflichtangaben auf Rechnungen

Soweit eine der nachfolgenden Pflichtangaben fehlt und demgemäß mit Nein geantwortet wird, sind die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht erfüllt. Es liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor.

Bestandteil	Vorschrift	Ja	Nein
vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers *	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
vollständiger Name und Anschrift des Käufers (= Leistungsempfänger)	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Steuer- oder USt-ID-Nr. des leistenden Unternehmers	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ausstellungsdatum der Rechnung *	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
fortlaufende Rechnungsnummer	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Menge und Art der Lieferung oder Leistung *	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung oder der Vereinbarung des (Teil-) Entgelts	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Entgelt, aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
anzuwendender Steuersatz *	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hinweis auf Steuerbefreiungen *	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
der auf das Entgelt entfallende Netto- und Steuerbetrag	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hinweis auf Aufbewahrungspflicht	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG	nicht für Vorsteuerabzug erforderlich	
Hinweis auf Übergang der Steuerschuldnerschaft		nicht für Vorsteuerabzug erforderlich	

Kleinbetragsrechnungen

Bei Kleinbetragsrechnungen von einem Bruttowert bis zu 150 € sind nur die mit * gekennzeichneten Pflichtangaben notwendig!