



## Neue Rechnungsanforderungen im deutschen Umsatzsteuerrecht

### I. Was ist eine Rechnung?

Eine Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Leistung abgerechnet wird. Unerheblich ist, wie das Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Rechnungen können sowohl auf Papier als auch – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – auf elektronischem Weg übermittelt werden.

### II. Wer ist zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet?

Der Unternehmer ist zur Ausstellung von Rechnungen innerhalb von sechs Monaten nach Leistungserbringung verpflichtet, wenn er Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an juristische Personen erbringt. Bei steuerpflichtigen Werklieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ist der Unternehmer auch dann verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen, wenn der Auftraggeber eine Privatperson ist oder die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers erbracht wurde.

Sofern der Unternehmer allerdings eine innergemeinschaftliche Lieferung im Inland oder eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbringt, muss die Rechnung bereits bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Monat der Leistungserbringung folgt, ausgestellt werden. Dies gilt auch für Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers an einen im Inland ansässigen Leistungsempfänger, die dem Reverse-Charge Verfahren gemäß § 13b Abs. 1, 5 UStG unterliegen, wenn im Gutschriftsverfahren gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 UStG abgerechnet wird. Die Verkürzung der Rechnungsstellungsfrist ist mit dem AmtshilfeRLUmG eingeführt worden und gilt für Leistungen, die seit dem 30.06.2013 erbracht werden.

Bei Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teilentgelts vor Ausführung der Leistung gelten die vorstehenden Regelungen entsprechend.

Bei bestimmten steuerfreien Umsätzen, für die grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist eine Rechnungserteilung aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht verpflichtend, jedoch möglicherweise aufgrund der zivilrechtlichen Vereinbarungen erforderlich.

Bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften gemäß § 25b UStG und bei Versandhandelsgeschäften gemäß § 3c UStG gelten Besonderheiten.

Sofern die Geschäftspartner die Abrechnung im Gutschriftsverfahren gem. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG vereinbaren, ist der Leistungsempfänger und nicht der Leistende zur Ausstellung des Abrechnungspapiers verpflichtet.

### III. Welche Rechnungsangaben sind erforderlich?

#### 1. Die Rechnung für eine bereits erbrachte Leistung muss die folgenden Angaben enthalten:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers sowie des Leistungsempfängers;
- Richtige Steuernummer oder richtige (deutsche) USt-IdNr. des leistenden Unternehmers;  
Erläuterung: Bei fehlender Steuernummer oder USt-IdNr. wird der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger versagt. Bei unzutreffender Steuernummer oder USt-IdNr. gilt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, d.h. der Vorsteuerabzug wird nicht versagt, wenn der Leistungsempfänger die Unrichtigkeit der Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers nicht erkennen konnte.
- Begriff „Gutschrift“ bei Abrechnung i.S.d. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG;  
Erläuterung: Diese Rechnungspflichtangabe wurde mit dem AmtshilfeRLUMsG eingeführt und gilt seit dem 30.06.2013.
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstandes oder Art und Umfang der sonstigen Leistung;  
Erläuterung: Die Liefer-/Leistungsbeschreibung muss möglichst genau sein, um die Identifizierung der abgerechneten Leistung zu ermöglichen.
- Ausstellungsdatum der Rechnung (Rechnungsdatum);
- Rechnungsnummer;  
Erläuterung: Die Rechnungsnummer ist eine fortlaufende Nummer, die aus einer oder mehreren Zahlen- oder Buchstabenreihen oder einer Zahlen- und Buchstaben-Kombination besteht. Die Finanzverwaltung akzeptiert separate Nummernkreise für räumlich und organisatorisch abgegrenzte Bereiche.
- Anzuwendender Umsatzsteuersatz;
- Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung;  
Erläuterung: Dies gilt auch wenn der Tag der Lieferung/sonstigen Leistung mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Ausreichend ist die Angabe des Kalendermonats, in dem die Lieferung/sonstige Leistung ausgeführt wurde.
- Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (Netto-Rechnungsbetrag);
- Umsatzsteuerbetrag, der auf das Entgelt entfällt;  
Erläuterung: Der Steuerbetrag wird bei einer umsatzsteuerfreien Leistung und bei einer Leistung, die dem Reverse-Charge Verfahren unterliegt, nicht ausgewiesen. In diesen Fällen ist auf die Steuerbefreiung bzw. auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen (siehe auch Hinweise unter Ziffer III.3.).
- Im Voraus vereinbarte Entgeltsminderungen;  
Erläuterung: Hierunter fallen z.B. Boni oder Rabatte, sofern diese nicht bereits im Rechnungsbetrag berücksichtigt sind. Falls inhaltlich zutreffend, ist folgende beispielhafte Formulierung denkbar: „Es bestehen Bonusvereinbarungen vom ...“. Die Rechnung muss nicht den konkreten Inhalt der Rabattvereinbarung wiederholen. Allerdings müssen die Angaben auf der Rechnung zur

Entgeltminderung leicht und eindeutig nachprüfbar sein, d.h. die Dokumente über die Entgeltminderungsvereinbarung sollten in Schriftform vorliegen und ohne Zeitverzögerung vorgelegt werden können. Bei Skontovereinbarungen genügt eine Angabe wie z. B. „2 % bei Zahlung bis ...“; ein betragsmäßiger Ausweis des Skontobetrages ist in der Rechnung nicht erforderlich.

- Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist die USt-IdNr. des Leistenden und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers anzugeben.
- Wegen der besonderen Rechnungsangaben bei Umsätzen, die dem Reverse-Charge Verfahren unterliegen, siehe unten unter Ziffer III.3.
- Hinweis auf zweijährige Aufbewahrungspflicht bei steuerpflichtigen Werklieferungen/Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer oder für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers.

Erläuterung: Da der Leistungsempfänger in diesem Fall ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist das etwaige Fehlen des Hinweises auf die Aufbewahrungsfrist für ihn aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht unerheblich.

## **2. Eine Kleinbetragsrechnung i. S. d. § 33 UStDV (Gesamtbetrag bis 150,- €) muss mindestens die folgenden Angaben enthalten:**

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers;
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstandes oder Art und Umfang der sonstigen Leistung;
- Entgelt und Steuerbetrag für die Lieferung/sonstige Leistung zumindest in einer Summe;
- Anzuwendender Steuersatz;
- Ausstellungsdatum der Rechnung (Rechnungsdatum);
- Sofern die Leistung umsatzsteuerfrei ist, ist in der Rechnung darauf hinzuweisen.

## **3. Besondere Rechnungsangaben beim Reverse-Charge Verfahren:**

Für den Fall, dass die Leistung dem Reverse-Charge Verfahren unterliegt und die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger übergewälzt wird, gelten die Rechnungspflichtangaben grundsätzlich entsprechend. Allerdings darf in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

Bei Leistungen, die nach § 3a Abs. 2 UStG im EU-Ausland erfolgen und für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, müssen die USt-IdNr. des Leistenden und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in der Rechnung aufgeführt werden. Dies gilt auch bei Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers an einen im Inland ansässigen Leistungsempfänger, die dem Reverse-Charge Verfahren gemäß § 13b Abs. 1, 5 UStG unterliegen, wenn im Gutschriftsverfahren gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 UStG abgerechnet wird. Diese Regelungen gelten seit Inkrafttreten des AmtshilfeRLUMsG für Leistungen ab dem 30.06.2013.

Ferner muss die Rechnung die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ für Leistungen seit Inkrafttreten des Amtshil-

feRLUMsG am 30.06.2013 in folgenden drei Fällen enthalten:

Fall 1: Ein im Inland ansässiger Unternehmer erbringt eine Leistung im EU-Ausland, die beim Leistungsempfänger dem Reverse-Charge Verfahren unterliegt. Es wird nicht im Gutschriftsverfahren abgerechnet. Fall 2: Jede im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2 UStG, die gemäß § 13b Abs. 5 UStG dem Reverse-Charge Verfahren unterliegt. Fall 3: Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers an einen im Inland ansässigen Leistungsempfänger, die dem Reverse-Charge Verfahren gemäß § 13b Abs. 1, 5 UStG unterliegen, wenn im Gutschriftsverfahren gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 UStG abgerechnet wird.

Zu beachten ist, dass nicht die deutschen Rechnungsvorschriften sondern dass die Rechnungsvorschriften des EU-Mitgliedstaates gelten, in welchem der Leistende ansässig ist, sofern seine Leistung im Inland dem Reverse-Charge Verfahren nach § 13b UStG unterliegt. Dies gilt nur für Rechnungen, nicht für Gutschriften. Diese Regelung wurde mit dem AmtshilfeRLUMsG eingeführt und gilt ab dem 30.06.2013.

#### **4. Praxishinweise**

- a) Bei Barzahlungsrechnungen gelten keine Besonderheiten hinsichtlich der Rechnungsstellung, d.h. eine Rechnung, die bar bezahlt wird, unterliegt denselben Anforderungen wie jede andere Rechnung.
- b) In bestimmten Sonderfällen, z. B. innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge an Privatpersonen, bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften, bei Reiseleistungen sowie bei differenzbesteuerten Umsätzen müssen besondere Rechnungsangaben berücksichtigt werden.
- c) Gemäß § 31 Abs. 1 UStDV kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben, sog. zusammengesetzte Rechnung. In der Rechnung ist jedoch konkret auf die weiteren Dokumente hinzuweisen, z.B. Lieferschein mit Lieferscheinnummer etc.

#### **IV. Was ist bei Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnungen zu beachten?**

Eine Anzahlung liegt vor, wenn ein Teilbetrag vor Ausführung der Leistung bezahlt wird und eine Vorauszahlung liegt vor, wenn der gesamte Preis vor Ausführung der Leistung bezahlt wird. Die Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnung muss grundsätzlich dieselben Rechnungsangaben umfassen, wie eine Rechnung für eine bereits erbrachte Leistung. Allerdings sind die nachfolgenden Besonderheiten zu beachten:

##### **1. Hinweis auf das Vorliegen einer Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnung**

Aus der Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnung muss hervorgehen, dass die Leistung noch nicht erbracht wurde und dass über Voraus- oder Anzahlungen abgerechnet wird.

## **2. Angabe des Lieferungs-/Leistungszeitpunktes**

Bei Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnungen ist der Zeitpunkt anzugeben, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Ferner verlangt die Finanzverwaltung, dass der voraussichtliche Leistungszeitpunkt bzw. der voraussichtliche Monat der Leistung in der Rechnung angegeben wird. Sofern der voraussichtliche Leistungszeitpunkt noch nicht feststeht, muss dies aus der Rechnung hervorgehen.

## **3. Erteilung einer Endrechnung**

Wird eine Endrechnung erteilt, sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen i. S. d. § 14 Abs. 1 bis 4 UStG ausgestellt worden sind.

## **V. Wie müssen c/o-Rechnungen gestellt werden?**

Auch bei c/o-Rechnungen sind alle Rechnungspflichtangaben erforderlich. Dies bedeutet, dass eine Rechnung zwar an einen am Leistungsaustausch unbeteiligten Dritten versendet werden darf, jedoch muss in der Rechnung insbesondere auch der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Leistungsempfängers aufgeführt werden.

Da die Finanzverwaltung in der Praxis von etwaigen in der Vergangenheit akzeptierten Vereinfachungsregelungen abrückt, sollte sichergestellt werden, dass auch c/o-Rechnungen stets die vollständigen Rechnungsangaben umfassen.

## **VI. Kontoauszüge**

Kontoauszüge ermöglichen dann einen Vorsteuerabzug, wenn sie alle inhaltlichen und formalen Anforderungen einer Rechnung, ggf. zusammen mit übrigen Unterlagen, auf die im Kontoauszug verwiesen wird, erfüllen.

## **VII. Welche Rechnungsangaben muss ein Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG berücksichtigen?**

Ein Kleinunternehmer muss ebenfalls eine ordnungsgemäße Rechnung erstellen. Allerdings darf er, sofern er nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, keine Umsatzsteuer ausweisen, da er die Umsatzsteuer anderenfalls gegenüber dem Finanzamt schuldet.

## **VIII. Warum ist die genaue Umsetzung der Rechnungspflichtangaben wichtig?**

Ein Leistungsempfänger, der zwar grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil er die in Rechnung gestellte Leistung für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze verwendet, kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nur dann als Vorsteuer geltend machen, wenn die Rechnung formell ordnungsgemäß ist. Dies bedeutet, dass jeder Unternehmer seine Eingangsrechnungen, in

denen (deutsche) Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist, besonders sorgfältig prüfen sollte, um zu vermeiden, dass die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aufgrund formeller Fehler versagt.

### **IX. Kann eine formell unrichtig ausgestellte Rechnung berichtigt werden?**

Grundsätzlich können formell unrichtig ausgestellte Rechnungen berichtigt werden, § 31 UStDV. Allerdings wirkt diese Berichtigung nach aktueller Auffassung der Finanzverwaltung nicht auf den Zeitpunkt der ursprünglichen, fehlerhaften Rechnung zurück, d.h. der Vorsteuerabzug kann erst in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in welchem die vollständige Rechnung erstmals vorliegt. Ob sich diese Auffassung der Finanzverwaltung auch zukünftig weiterhin aufrechterhalten lässt, ist offen. Nachdem der Europäische Gerichtshof die Rückwirkung einer Rechnungskorrektur für den Fall zugelassen hatte, in welchem die berichtigte Rechnung vor Erlass des Verwaltungsaktes der Finanzbehörde vorlag, sind nun entsprechende Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Es bleibt daher die weitere höchstrichterliche Entwicklung abzuwarten. In geeigneten Fällen sollte der Steuerfall allerdings verfahrensrechtlich offen gehalten werden, um ggf. von einer etwaigen zukünftigen Rechtsprechungsänderung profitieren zu können.

Rechnungen, mit unrichtigem oder unberechtigtem Umsatzsteuerausweis können unter den Voraussetzungen des § 14c Abs. 1, 2 UStG berichtigt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Leistungsempfänger in diesen Fällen regelmäßig nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil z.B. die in Rechnung gestellte Leistung nicht erbracht wurde. Auch eine Rechnungskorrektur führt dann regelmäßig nicht zum Vorsteuerabzug, sondern ermöglicht dem Rechnungsaussteller eine Korrektur der Ausgangsumsatzsteuer.

### **X. Wie lange müssen Rechnungen aufbewahrt werden?**

Der Unternehmer muss ein Doppel seiner Ausgangsrechnungen und das Original seiner Eingangsrechnungen zehn Jahre (in lesbarer Form) aufbewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde (z. B. Rechnungsdatum: 19.02.2004; Fristbeginn: mit Ablauf des 31.12.2004; Fristende: mit Ablauf des 31.12.2014). Derzeit wird eine gesetzliche Verkürzung der Aufbewahrungsfrist auf zunächst 8 Jahre und später auf 7 Jahre diskutiert. Eine Gesetzesänderung ist aber noch nicht erfolgt.

Eingangsrechnungen für umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen/ sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die an Nichtunternehmer oder an Unternehmer für deren nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden, müssen mindestens zwei Jahre aufbewahrt werden, § 14b Abs. 1 S. 5 UStG.

Bei Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht droht eine Geldbuße bis zu € 500,- (bei Nichtunternehmer) bzw. bis zu € 5000,- (bei Unternehmer).

Für die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen gelten Besonderheiten\*.

### **XI. Was ist bei einer Gutschrift zu beachten?**

Die Abrechnung der Leistung durch den Kunden im Gutschriftsverfahren ist unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 2 S. 2-3 UStG zulässig. Die Gutschrift (sog. „self billed invoice“) unterliegt denselben Rechnungsangaben wie eine vom Leistenden ausgestellte Rechnung. Die Besonderheit besteht darin, dass es der Leistungsempfänger im Gutschriftsverfahren selbst in der Hand hat, seinen Vorsteuerabzug durch Ausstellen einer ordnungsgemäßen Gutschrift sicherzustellen – vorausgesetzt der Leistungsempfänger ist auch im Übrigen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Mit dem AmtshilfeRLUMsG wurde bestimmt, dass eine Gutschrift i.S.d. § 14 Abs. 2 UStG ab dem 30.06.2013 auch als „Gutschrift“ zu bezeichnen ist. Unklar ist, welche rechtlichen Konsequenzen der Begriff „Gutschrift“ nunmehr auf Abrechnungspapieren des Leistenden hat, der seine ursprüngliche Rechnung ganz oder teilweise stornieren möchte (sog. „credit note“). Bis zu einer Stellungnahme der Finanzverwaltung sollte der Leistende seine Abrechnungspapiere daher nicht mehr mit „Gutschrift“ bezeichnen.

### **XII. Sanktionen**

Bei Nicht- oder zu später Erstellung der Rechnung drohen Geldbußen bis zu 5.000,- €!