

Praktiker-Kommentar Umsatzsteuer

Bearbeitet von

Prof. Dr. Manzur Esskandari, Daniela Bick, Prof. Dr. Ralf Alefs, Prof. Dr. jur. Bernhard Becht, Hans-Hinrich von Cölln, Marcus Ermers, Siegfried Fränznick, Dr. Jörg W. Hellmer, Prof. Dr. Dennis Klein, Otto Lembke, Klaus Pientka, Holger Raudszus, Dr. Christian Reiter, Ashok Riehm, Prof. Dr. Thomas Schmallowsky, Dr. Michael Stahlschmidt, Prof. Dr. Norbert Tonner, Matthias Trinks

1. Auflage 2017. Buch. 1064 S. Hardcover

ISBN 978 3 95554 060 9

Format (B x L): 17 x 24 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' is written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

133

Beispiele:

- Nummernkreis eines Bauunternehmers für jedes einzelne Projekt aus Buchstabencode und Postleitzahl der Belegenheit der Baustelle.
- Gewerbetreibender für einzelne Filialen oder Fabrikant für einzelne Betriebsstätten/Niederlassungen.
- Organträger für jede einzelne Organgesellschaft; nach Verwaltungsauffassung darf im Rahmen eines weltweiten Abrechnungssystems verschiedener weltweiter Konzerngesellschaften aber auch nur ein fortlaufender Nummernkreis verwendet werden (s. Abschn. 14.5 Abs. 10 Satz 5 UStAE).

134

Bei **Verträgen über Dauerleistungen** ist es ausreichend, wenn lediglich diese Verträge eine einmalige Nummer enthalten (z.B. Wohnungs- oder Objekt Nummer, Mieternummer). Die dazugehörigen Zahlungsbelege bedürfen sodann keiner gesonderten fortlaufenden Nummer (s. Abschn. 14.5 Abs. 12 UStAE).

135

Im Fall der Abrechnung mittels Gutschrift ist die fortlaufende Nummer durch den Aussteller der Gutschrift zu vergeben (s. Abschn. 14.5 Abs. 13 UStAE). Er dürfte u.E. auch für Gutschriften einen eigenen Rechnungskreis schaffen. Bei Ausstellung der Rechnung durch einen Dritten (s. § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG) kann der Dritte die fortlaufende Nummer vergeben (s. Abschn. 14.5 Abs. 13 UStAE).

136

Rechnungen über Kleinbeträge i.S.d. § 33 UStDV (s. Rn. 224) und Fahrausweise i.S.d. § 34 UStDV (s. Rn. 230) sind von dem Erfordernis der fortlaufenden Nummerierung ausgenommen und müssen daher keine Rechnungsnummer enthalten.

Einstweilen frei

137–
138

7.6 Leistungsbeschreibung (Nr. 5)

139

Eine Rechnung muss nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG eine Angabe zur **Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände** oder zum **Umfang und Art der sonstigen Leistungen**, mithin eine Leistungsbeschreibung, enthalten (unionsrechtliche Grundlage s. Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL). Diese **Angaben tatsächlicher Art** müssen insb. eine **eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistungen** ermöglichen, über die mit der Rechnung abgerechnet wird (s. BFH vom 08.10.2008, V R 59/07, BStBl II 2009, 218 m.w.N.). Der Aufwand zur Identifizierung der Leistungen muss dabei auf ein Minimum begrenzt sein. Sinn und Zweck ist u.a. die Sicherstellung der Nachprüfbarkeit der Anwendung des zutreffenden Steuersatzes (s. BMF vom 01.04.2009, BStBl I 2009, 525). Zweifel – wie z.B. unrichtige oder unvollständige Leistungsbeschreibungen – können zulasten des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers gehen (s. § 15 Rn. 147 ff.).

140

Als handelsüblich i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG wird jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung (z.B. auch **Markenartikelbezeichnungen**) beurteilt (s. Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 2 UStAE). Eine generelle Verpflichtung zur Angabe einer Geräteidentifikationsnummer besteht nicht, auch wenn dessen Austausch zwischen den Geschäftspartnern allgemein im Handelsverkehr üblich ist (s. BMF vom 01.04.2009, a.a.O.; beachte aber § 15 Rn. 31). Ausreichend sind Sammelbezeichnungen für Gegenstände gleicher Art (z.B. Baubeschläge oder Kurzwaren), wenn sie die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes eindeutig ermöglichen (s. Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 3 UStAE). Nicht ausreichend sind Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände bzw. Dienstleistungen umfassen (s. Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 4 UStAE).

141

Hinweis! Problematisch sind oftmals Leistungsbeschreibungen, die lediglich ein Wort (z.B. Beratung oder Reparatur) umfassen, da sich in den seltensten Fällen eine Leistung mit nur einem Wort ausreichend beschreiben lässt.

Es empfiehlt sich daher die von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG geforderte Leistungsbeschreibung grundsätzlich detailliert am Gesetzeswortlaut zu entwickeln und anhand des Erfordernisses der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit zu überprüfen.

142 Beispiele für regelmäßig nicht ausreichende Bezeichnungen (jeweils ohne weiteren Zusatz):

- Geschenkartikel,
- Beratungsleistungen,
- Bauarbeiten,
- Speisen und Getränke (Frühstück auf Übernachtungsrechnung ist aber ausreichend).

143 Bei der **Ausführung sonstiger Leistungen** kann der Rechnungsaussteller statt seiner Leistungshandlung auch den beim Leistungsempfänger eintretenden Erfolg seiner Leistungshandlung bezeichnen (s. Abschn. 15.2a Abs. 4 Satz 5 UStAE).

144 Für die **Leistungsbeschreibung** können Abkürzungen, Buchstaben, Zahlen oder Symbole verwendet werden (ebenso für den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers, s. Rn. 102). Voraussetzung ist jedoch, dass ihre Bedeutung in der Rechnung oder in anderen Unterlagen eindeutig festgelegt ist und die erforderlichen anderen Unterlagen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sind (s. § 31 Abs. 3 UStDV).

145 Zur **Identifizierung einer abgerechneten Leistung** können auch andere Geschäftsunterlagen herangezogen werden, wenn das zentrale Abrechnungsdokument (welches das Entgelt und den Steuerbetrag enthält, s. § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV) selbst auf diese anderen Geschäftsunterlagen verweist und die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet; die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen müssen der Rechnung dann aber nicht beigelegt sein (s. BFH vom 16.01.2014, V R 28/13, BStBl II 2014, 867 m.w.N.). Mit einer Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen wird der Unternehmer davon entlastet, in der Rechnung selbst hinreichend detaillierte Angaben zu Art und Umfang der Leistung aufzuführen. Deshalb wird nur durch die eindeutige Bezeichnung der in Bezug genommenen anderen Unterlagen in der Rechnung sichergestellt, dass diese tatsächlich Grundlage der abgerechneten Leistung gewesen sind (s. FG Hamburg vom 17.06.2015, 3 V 91/15; FG Hamburg vom 11.03.2015, 2 K 231/14). Zu den Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug s. § 15 Rn. 147.

146 Eine Rechnung über Kleinbeträge muss nach § 33 Satz 1 Nr. 3 UStDV ebenfalls eine Leistungsbeschreibung enthalten (auch s. Rn. 224). Bei Fahrausweisen ist keine Leistungsbeschreibung erforderlich.

147–150 Einstweilen frei

7.7 Leistungszeitpunkt (Nr. 6)

151 Eine Rechnung hat gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG:

- Den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung zu enthalten (**Leistungszeitpunkt**, s. Rn. 153–159) und
- in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teil des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt (s. Rn. 160).

152 Unionsrechtliche Grundlage dieser Bestimmung ist Art. 226 Nr. 7 MwStSystRL. Die Angabe des Leistungszeitpunkts dient der Finanzverwaltung zur Überprüfung der Rechtzeitigkeit der Besteuerung (Entstehung des Steueranspruchs) und ggf. der Überprüfung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers.

153 Der Wortlaut der nationalen Vorschrift wie auch deren unionsrechtliche Grundlage ist an dieser Stelle nicht eindeutig, da hiernach die Angabe des Leistungszeitpunkts entbehrlich erscheint, sofern diese mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt. Die zwingende Angabe des Leistungszeitpunkts in einem solchen Fall ergibt sich jedoch aus der richtlinienkonformen Auslegung als auch aus dem Zweck des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG (s. BFH vom 17.12.2008, XI R 62/07, BStBl II 2009, 432). Wäre die Angabe des Leistungszeitpunktes bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum entbehrlich, bestünde für die Finanzverwaltung stets die Ungewissheit, ob das Leistungsdatum mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt oder Ersteres aus anderen Gründen fehlt. Eine leichte und einfache Erkennbarkeit des zutreffenden Besteuerungszeitraumes wäre mit einem derartigen Verständnis von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nicht zu vereinbaren. Stim-

men aber Ausstellungs- und Leistungsdatum überein, genügt eine Angabe wie z.B. „Leistungszeitpunkt entspricht Rechnungsdatum“ (s. BFH vom 17.12.2008, XI R 62/07, BStBl II 2009, 432).

Als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung reicht nach § 31 Abs. 4 UStDV die **Angabe des Kalendermonats der Leistungsausführung** aus. Die verpflichtende Angabe des Leistungsdatums gilt auch im Fall einer Barzahlung (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 4 UStAE).

Maßgeblicher Leistungszeitpunkt ist bei einer **Lieferung** der Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht (hierzu s. § 3 Rn. 19 f.; Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 3 UStAE). In den Fällen, in denen der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG zu bestimmen ist, ist in der Rechnung als Tag der Lieferung der Tag des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung anzugeben (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Nr. 2 UStAE). Bei einer unbewegten Lieferung im Reihengeschäft (s. § 3 Abs. 6 Sätze 5–6 UStG) richtet sich der Leistungszeitpunkt nach den vereinbarten Lieferklauseln.

Soweit eine **Rechnung auch aus mehreren Dokumenten** bestehen kann (s. Rn. 22), kann insoweit auch in dem zentralen Abrechnungsdokument (welches das Entgelt und den Steuerbetrag enthält, s. § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV) auf einen **Lieferschein** verwiesen werden. Sofern der Leistungszeitpunkt sich aus dem Lieferschein ergeben soll, muss in diesem neben dem Datum des Lieferscheins auch das Datum der Lieferung enthalten sein (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 1 UStAE). Der Hinweis i.S.d. Rn. 153 reicht aber aus.

Maßgeblicher Leistungszeitpunkt ist bei einer **sonstigen Leistung** der Zeitpunkt, zu dem die sonstige Leistung ausgeführt ist (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 4 UStAE). Eine sonstige Leistung ist grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt (s. Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Bei einer zeitlich begrenzten Dauerleistung ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, die Beteiligten hatten Teilleistungen vereinbart (s. Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE). Erstrecken sich die (u.E. nicht teilbaren) sonstigen Leistungen über einen Zeitraum von mehr als einem Monat, reicht die Angabe des gesamten Leistungszeitraums aus (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 4 Satz 5 UStAE).

Praxishinweis! Die Finanzverwaltung prüft den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung insb. im Rahmen von Außenprüfungen oftmals unter Hinzuziehung weiterer Unterlagen (z.B. Protokoll der Bauabnahme).

Auch **Vertragsurkunden für Dauerschuldverhältnisse** (z.B. Mietvertrag) gelten als Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 1 UStG, soweit sie die Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthalten (s. Rn. 20). Fehlt in einem solchen Fall aber der Leistungszeitraum, reicht es aus, wenn sich dieser leicht und eindeutig aus Zahlungsbelegen ergibt oder sich durch diese konkretisieren lässt (s. Abschn. 14.5 Abs. 17 UStAE). Darüber hinaus dürfte aber z.B. auch ein fehlerhafter Steuerausweis in der Vertragsurkunde durch Angabe des zutreffenden Steuerbetrages auf den Überweisungsbelegen den fehlerhaften Steuerausweis berichtigen und insoweit dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug ermöglichen (s. OFD Hannover vom 02.05.2002, UR 2002, 443).

Wird über eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet, handelt es sich um eine sog. **Anzahlungsrechnung** (diese ist als solche kenntlich zu machen), in der die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nur dann erforderlich ist, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt (s. Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 5 UStAE). Auch in diesem Fall reicht es aus, nur den Kalendermonat der Vereinnahmung anzugeben (s. Rn. 154).

In einer Rechnung über Kleinbeträge i.S.d. § 33 UStDV und in einem Fahrausweis i.S.d. § 34 UStDV ist die Angabe des Leistungsdatums entbehrlich.

Einstweilen frei

7.8 Entgelt (Nr. 7)

Eine Rechnung muss gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte

Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist, enthalten (unionsrechtliche Grundlage, s. Art. 226 Nr. 8 MwStSystRL).

164 **Entgelt** im umsatzsteuerlichen Sinne ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer (s. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG); auf dessen Bezeichnung kommt es nicht an (z.B. Honorar, Lohn, Preis oder Vergütung). Durchlaufende Posten (z.B. die von einem Rechtsanwalt für einen Mandanten verauslagten Gerichtsgebühren nach dem GKG) zählen nicht zum Entgelt (s. § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG). Zur Ermittlung des Entgelts, s. § 10 Rn. 6 ff.

165 In Bezug auf die **getrennte Aufschlüsselung nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen** dürfte es u.E. zulässig sein, wenn in der Rechnung die Entgelte für die demselben Steuersatz oder derselben Steuerbefreiung unterliegenden Entgelte zusammengefasst in einer Summe angegeben werden (sog. Paketentgelte); nicht erforderlich ist sodann eine Aufschlüsselung dieser Paketentgelte auf die im Paket enthaltenen einzelnen Leistungen.

166 Die Angabe bzw. der Hinweis auf **Entgeltminderungen** beschränkt sich auf solche Minderungen, die zwar bereits vereinbart wurden (z.B. regelmäßige Skontogewährung oder sog. Jahresbonus), deren Inanspruchnahme oder Höhe im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung aber noch nicht feststeht (hierzu s. Abschn. 14.5 Abs. 19 UStAE). Dieser Hinweis kann sich auch aus anderen Dokumenten (z.B. abstrakte Konditionsvereinbarungen) ergeben, wenn in dem konkreten Abrechnungsdokument ausdrücklich auf diese Dokumente hingewiesen wird (auch s. Rn. 22).

167 **Beispiel:** A erwirbt von der Blumen- und Pflanzenmarkt OHG einen Rasenmäher Modell „Fuchs“ für 200 € netto, 10 kg Rasensamen „Hyde Park“ für 50 € netto, 1 Strauß Schnittblumen für netto 5 € sowie 50 Liter Qualitätsblumenerde „Flora“ für 10 €. Es handelt sich um Nettobeträge. Die OHG gewährt regelmäßig 2 % Skonto.

Die Aufschlüsselung des Entgelts lässt sich in der Rechnung der Blumen- und Pflanzenmarkt OHG z.B. wie folgt darstellen:

Gegenstandsbezeichnung	Waren zu 7 %	Waren zu 19 %
1 Rasenmäher „Modell Fuchs“		200,00 €
10 kg Rasensamen „Hyde Park“	50,00 €	
1 Strauß Schnittblumen	5,00 €	
50 L Qualitätsblumenerde „Flora“		10,00 €
Summe Waren zu 7 %	55,00 €	
Summe Waren zu 19 %		210,00 €
Umsatzsteuer 7 %	3,85 €	
Umsatzsteuer 19 %		39,90 €
Rechnungsbetrag gesamt		308,75 €
2 % Skonto bei Zahlung bis ...		

168 Wenn in einer Rechnung über Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, der Steuerbetrag durch Maschinen automatisch ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben wird, ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird (s. § 32 UStDV).

Beispiel (wie Rn. 167):

Gegenstandsbezeichnung	Einzelpreis	Kennzeichen
1 Rasenmäher „Modell Fuchs“	200,00 €	A
10 kg Rasensamen „Hyde Park“	50,00 €	B
1 Strauß Schnittblumen	5,00 €	B
50 L Qualitätsblumenerde „Flora“	10,00 €	A
Gesamtpreis netto	265,00 €	
Umsatzsteuer	43,75 €	
Rechnungsbetrag gesamt	308,75 €	
A = Steuersatz 19 %; B = Steuersatz 7 %		

Die auf der Rechnung ausgewiesenen Beträge können **in jeder Währung** angegeben sein (Umkehrschluss aus § 16 Abs. 6 UStG und Art. 230 MwStSystRL). Die Umrechnung in EUR hat grundsätzlich unter Verwendung der vom BMF monatlich fortgeschriebenen Umrechnungskurse zu erfolgen.

Das Entgelt und eine im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts müssen in einer Kleinbetragsrechnung (s. Rn. 224) und in einem Fahrausweis (s. Rn. 230) nicht gesondert ausgewiesen sein.

Einstweilen frei

7.9 Steuersatz, Steuerbetrag und Hinweis auf Steuerbefreiung (Nr. 8)

Gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG muss eine Rechnung:

- Den anzuwendenden Steuersatz (s. Rn. 175–177) sowie
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (s. Rn. 180–181) oder
- im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt (s. Rn. 183–184),

enthalten (unionsrechtliche Grundlage in Bezug auf die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes, s. Art. 226 Nr. 9 MwStSystRL; hinsichtlich des Steuerbetrages außer bei Anwendung einer Steuerbefreiungsvorschrift, s. Art. 226 Nr. 10 MwStSystRL).

Der in der Rechnung anzugebende **Steuersatz** ist der im Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung geltende Steuersatz. Zur Frage des zutreffenden Steuersatzes nach einer Steuersatzerhöhung, s. § 27 Abs. 1 UStG. Für Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, findet § 32 UStDV Anwendung (s. Rn. 168).

Die Abrechnung des leistenden Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger mit gesondertem Umsatzsteuerausweis über eine (grundsätzlich steuerfreie) Leistung mit Optionsmöglichkeit wird als **Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG** gewertet (s. Abschn. 9.1 Abs. 3 Sätze 6–7 UStAE).

Nationale Regelungen zum Steuersatz finden sich an folgenden Stellen:

- § 12 Abs. 1 UStG = 19 % (Regelsteuersatz),
- § 12 Abs. 2 UStG = 7 % (sog. ermäßigter Steuersatz),
- § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG = 5,5 % (für die Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs),
- § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG = 19 %,
- § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG = 10,7 % (für die übrigen Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs).

- 178** **Praxishinweis!** Ist ein Vertrag Rechnungsbestandteil und (nur) in diesem der anzuwendende Steuersatz ausgewiesen, besteht insbesondere bei Dauerleistungen im Fall der Änderung des Steuersatzes das Risiko, dass der Steuersatz nicht angepasst wird und mithin der ausgewiesene Steuersatz nach Änderung nicht mehr korrekt ist.
- 179** **Achtung!** Eine sog. Proforma-Rechnung stellt keine Rechnung im Sinne des § 14 UStG dar. Im Falle der Angabe eines Umsatzsteuerbetrages empfiehlt sich zur Risikominimierung ein Zusatz, dass dieses Schriftstück nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 180** Die **Angabe des Steuerbetrages** ist wiederum Voraussetzung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers (zum Vorsteuerabzug der gesondert ausgewiesenen Steuer, s. § 15 Rn. 131 ff. und zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die gesetzlich geschuldete Steuer, s. § 15 Rn. 103 ff.). Die zum Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständige Entrichtung der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer stellt eine Ordnungswidrigkeit gem. § 26b Abs. 1 UStG dar, die mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden kann (§ 26b Abs. 2 UStG).
- 181** Ein **Kleinunternehmer** (s. zum Begriff § 19 Rn. 15 ff.) ist nicht berechtigt, in einer Rechnung Umsatzsteuer gesondert auszuweisen (s. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Trotzdem besteht auch für den Kleinunternehmer eine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen in den in § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG genannten Fällen (s. Rn. 52). In der Anwendungspraxis wird aber zur Klarstellung regelmäßig ein Hinweis auf den fehlenden Steuerausweis aufgenommen, z.B. „kein gesonderter Umsatzsteuerausweis als Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG“ oder „Im ausgewiesenen Betrag ist gem. § 19 UStG keine Umsatzsteuer enthalten“. Eine normierte Hinweispflicht besteht im Gegensatz zum österreichischen Umsatzsteuerrecht jedoch nicht, da die Umsatzsteuer bei Kleinunternehmern lediglich nicht erhoben wird und mithin keine Steuerbefreiung darstellt (s. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). In Österreich ist die Kleinunternehmerregelung hingegen als Steuerbefreiung ausgestaltet (s. § 6 Abs. 1 Nr. 27 UStG Österreich), sodass dort ein entsprechender Hinweis auf die Steuerbefreiung in der Rechnung aufzunehmen ist (s. § 11 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e UStG Österreich).
- 182** **Achtung!** Weist ein Kleinunternehmer in einer sog. „Kleinbetragsrechnung“ (s. Rn. 224 ff.) das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz aus, schuldet er den sich aus einer Aufteilung des in einer Summe angegebenen Rechnungsbetrags in Entgelt und Steuerbetrag ergebenden Steuerbetrag dann gemäß § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG, wenn die Kleinbetragsrechnung alle in § 33 Satz 1 UStDV genannten Angaben enthält und deshalb vom Leistungsempfänger gemäß § 35 Abs. 1 UStDV für Zwecke des Vorsteuerabzugs verwendet werden kann (s. BFH vom 25.09.2013, XI R 41/12, BStBl II 2014, 135). Dies gilt selbstverständlich auch, wenn USt gesondert ausgewiesen wird.
- 183** Bei Hinweis auf die **Steuerbefreiung** bedarf es grundsätzlich nicht der Angabe der entsprechenden Rechtsgrundlage (s. Abschn. 14.5 Abs. 20 Satz 2 UStAE). Allerdings soll nach Abschn. 14.5 Abs. 20 Sätze 3–4 UStAE in der Rechnung ein Hinweis auf den Grund der Steuerbefreiung enthalten sein (z.B. „Ausfuhr“ oder „innergemeinschaftliche Lieferung“). Dies folgt auch schon aus dem Erfordernis des Belegnachweises für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die voraussetzt, dass in einer Rechnung über diese Lieferung ein Hinweis auf die Steuerbefreiung enthalten ist (s. BFH vom 26.11.2014, XI R 37/12, BFH/NV 2015, 358).
- 184** In den Fällen der Frage der Anwendung der **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 UStG** erlangt der Hinweis auf eine Steuerbefreiung eine besondere Bedeutung, da der Leistungsempfänger bei steuerfreien Umsätzen nicht Steuerschuldner werden kann.
- 185–186** Einstweilen frei

7.10 Hinweis auf Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers (Nr. 9)

- 187** Einen Hinweis auf die **Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG** (s. § 14b Rn. 20) muss eine Rechnung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG nur bei einer Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gegenüber einem Nichtunternehmer oder

einem Unternehmer, der die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet, enthalten. Hierbei ist es ausreichend, wenn die Rechnung z.B. einen allgemeinen Hinweis enthält, dass der Endverbraucher die Rechnung zwei Jahre aufzubewahren hat (s. Abschn. 14.5 Abs. 23 Satz 2 UStAE): „Der Rechnungsempfänger ist verpflichtet, die Rechnung aus steuerrechtlichen Gründen zwei Jahre aufzubewahren“.

Ein Hinweis auf die **Aufbewahrungspflicht** ist aber entbehrlich, wenn es sich bei der steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung um eine Bauleistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG an einen anderen Unternehmer handelt, für die dieser die Umsatzsteuer schuldet, oder mit einer Kleinbetragsrechnung i.S.d. § 33 UStDV abgerechnet wird (s. Abschn. 14.5 Abs. 23 Satz 3 UStAE). Ein solcher Leistungsempfänger ist – auch wenn er die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet – gem. § 14b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 UStG zur **zehnjährigen Aufbewahrung** verpflichtet.

188

7.11 Hinweis bei Abrechnung mittels Gutschrift (Nr. 10)

Gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG muss eine Rechnung in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten (s. Rn. 66 ff.) die Angabe „**Gutschrift**“ enthalten (Unionsrechtliche Grundlage, s. Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL).

189

Die Änderung ist am 27.06.2013 in Kraft getreten und nach § 27 Abs. 1 UStG i.V.m. Art. 31 Abs. 1 AmtshilferLUmsG (vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809) auf Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG anzuwenden, die nach dem 29.06.2013 ausgeführt werden; jedoch wird es nicht beanstandet, wenn in Rechnungen, die bis einschließlich 31.12.2013 ausgestellt werden, die Rechnungsangabe nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG fehlt (s. BMF vom 25.10.2013, BStBl I 2013, 1305).

190

Formulierungen, die in anderen Amtssprachen der Europäischen Union für den Begriff „Gutschrift“ in Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL verwendet werden (z.B. „**Self-billing**“) sind zulässig (tabellarische Auflistung s. BMF vom 25.10.2013, a.a.O., Abschn. II). Die Verwendung anderer – d.h. davon abweichender Begriffe – entspricht nicht § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG. Nach Abschn. 14.5 Abs. 24 Satz 4 UStAE soll der Vorsteuerabzug aber nicht allein wegen begrifflicher Unschärfen zu versagen sein, wenn die gewählte Bezeichnung hinreichend eindeutig ist (z.B. Eigenfaktura), die Gutschrift im Übrigen ordnungsgemäß erteilt wurde und keine Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit bestehen.

191

Das Abrechnungspapier hat auch dann die Angabe „Gutschrift“ zu enthalten, wenn in diesem Dokument sowohl über empfangene Leistungen (Gutschrift) als auch über ausgeführte Leistungen (Rechnung) zusammen abgerechnet wird. Aus dem Dokument muss zweifelsfrei hervorgehen, über welche Leistung als Leistungsempfänger oder leistender Unternehmer abgerechnet wird; Saldierung und Verrechnung der gegenseitigen Leistungen in dem Abrechnungspapier sind unzulässig.

192

8. Rechnungserteilung bei verbilligten Leistungen (§ 10 Abs. 5 UStG), § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG

Die Vorschrift des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG berechtigt den Unternehmer in den Fällen einer **verbilligten Leistung i.S.d. § 10 Abs. 5 UStG** in der Rechnung abweichend von der Angabe des (geringeren) Entgelts nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG und des insoweit geringeren Steuerbetrages nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG, die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG sowie den darauf entfallenden Steuerbetrag anzugeben; im Falle einer verbilligten Leistung i.S.d. § 10 Abs. 5 UStG an einen unternehmerischen Leistungsempfänger oder eine juristische Person wird der Unternehmer hierzu durch § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG verpflichtet. Die Mindestbemessungsgrundlage ist jedoch bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer dann nicht anwendbar, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug keiner Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegt (BFH vom 05.06.2014, XI R 44/12, BStBl II 2016, 187).

193

Beispiel: Eine GmbH liefert an ihren unternehmerisch tätigen Anteilseigner einen gebrauchten Lkw zu einem Kaufpreis von 25.000 € (Wiederbeschaffungskosten 40.000 €).

194

Lösung:

Rechnungsangabe nach § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG:

Mindestbemessungsgrundlage	40.000 €
----------------------------	----------

19 % Umsatzsteuer	7.600 €
-------------------	---------

Dem Gesellschafter steht aus dieser Rechnung unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug der offen ausgewiesenen Umsatzsteuer zu. Damit wird die Steuerkumulierung innerhalb einer Unternehmerkette vermieden; einerseits ist eine unionsrechtliche Ermächtigungsgrundlage nicht ersichtlich und andererseits bleiben die ähnlichen Fälle der unentgeltlichen Zuwendung hiervon unberührt.

195 Nach § 14 Abs. 4 Satz 3 UStG findet diese Vorschrift keine Anwendung für Land- und Forstwirte, die nach den Durchschnittssätzen des § 24 Abs. 1 bis 3 UStDV besteuert werden.

196– Einstweilen frei
197

9. Anzahlungsrechnungen, § 14 Abs. 5 UStG

198 Die Vorschrift des § 14 Abs. 5 UStG findet für die Rechnungserstellung im Zusammenhang mit Anzahlungen bzw. Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen (im Folgenden: **Anzahlungen**) Anwendung (unionsrechtliche Grundlage, s. Art. 220 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 MwStSystRL). Wird über Anzahlungen mittels Gutschrift abgerechnet, gilt zudem § 14 Abs. 2 Sätze 2–3 UStG (s. Abschn. 14.8 Abs. 3 UStAE).

199 **Voraus- und Anzahlungen auf vereinbarte, aber noch nicht ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen** führen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bereits im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zur Steuerentstehung. Damit korrespondierend ermöglicht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG den Vorsteuerabzug (s. § 15 Rn. 115 ff.). Die Rechnung nach § 14 Abs. 5 UStG mit offenem Steuerausweis für eine noch nicht ausgeführte Leistung ermöglicht dem späteren Leistungsempfänger somit den Vorsteuerabzug in dem Voranmeldungszeitraum, in dem sowohl die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

200 Auch die **Anzahlungsrechnung** muss die **Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 S. 1 UStG** sinngemäß enthalten, wobei in entsprechenden Rechnungen die Gegenstände der Lieferung oder die Art der sonstigen Leistung zum Zeitpunkt der Voraus- oder Anzahlung genau bestimmt sein müssen (s. BFH vom 24.08.2006, V R 16/05, BStBl II 2007, 340). Da der genaue Zeitpunkt der Leistung zum Zeitpunkt der Ausstellung der Anzahlungsrechnung regelmäßig nicht benannt werden kann, kann statt des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG der voraussichtliche Zeitpunkt oder der Kalendermonat der Leistung angegeben werden (s. Rn. 159). Wurde lediglich vereinbart, in welchem Zeitraum oder bis zu welchem Zeitpunkt die Leistung ausgeführt werden soll, ist dieser Zeitraum oder der betreffende Zeitpunkt in der Rechnung anzugeben; ist hingegen der Leistungszeitpunkt noch nicht vereinbart worden, genügt es, dass dies aus der Rechnung hervorgeht (s. Abschn. 14.8 Abs. 4 Sätze 4–5 UStAE).

201 Als Entgelt i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG ist die Angabe des vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelts oder Teilentgelts anzugeben, zudem ist der auf das Entgelt oder Teilentgelt entfallende Umsatzsteuerbetrag nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG auszuweisen (s. Abschn. 14.8 Abs. 4 Sätze 6–7 UStAE). Im Übrigen wird auf die Kommentierung zu § 14 Abs. 4 UStG verwiesen, s. Rn. 92 ff.

202 Soweit im Rahmen der Ausstellung einer Anzahlungsrechnung auch das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag bzw. der Hinweis auf eine Steuerbefreiung (s. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) anzugeben ist bzw. ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden soll, richtet sich die umsatzsteuerrechtliche Einordnung der Anzahlung entsprechend Abschn. 13.6 Abs. 4 UStAE nach der voraussichtlichen Einordnung der später noch zu erbringenden Leistung (steuerbar/steuerfrei oder steuerpflichtig). Die Einordnung der Anzahlung als nicht steuerbar oder steuerfrei ist u.E. nur dann möglich, wenn im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung eine entsprechende Leistungsausführung bereits mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht. Hierfür ist eine klare und eindeutige vertragliche Regelung zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger erforderlich, aus denen sich die beabsichtigte (nicht steuerbare oder steuerfreie) Leistung unzweifelhaft ergibt.