

109/1

**Beispiel:** Unternehmer A liefert gegenüber Unternehmer B Gegenstände für 500 € zzgl. offen ausgewiesener Umsatzsteuer i.H.v. 35 € (7 %) = 535 €, obwohl für diese Lieferung nach § 12 Abs. 1 UStG Umsatzsteuer in Höhe des Regelsteuersatzes (19 %) geschuldet wird.

**Lösung:** Unabhängig davon, dass der leistende Unternehmer A bis zu einer Rechnungsberichtigung Umsatzsteuer i.H.v. 85,42 € ( $535 € \times 19/119$ ) schuldet, kann der Leistungsempfänger höchstens die offen ausgewiesene Steuer von 35 € als Vorsteuer abziehen.

### 2.5.3 Unberechtigter Steuerausweis, § 14c Abs. 2 UStG

Wird Umsatzsteuer offen ausgewiesen, obwohl der Leistende dazu nicht berechtigt ist, handelt es sich um einen unberechtigten Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG (zum unberechtigten Steuerausweis, s. § 14c Rn. 18 ff.). Der Leistende schuldet zwar die unberechtigt ausgewiesene Steuer, der Leistungsempfänger kann diese aber nicht als Vorsteuer abziehen.

110

Der **Kleinunternehmer** ist gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt, sodass eine von diesem in Rechnung gestellte Steuer als nicht gesetzlich geschuldete Steuer i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG angesehen wird (s. BFH vom 26.01.1978, V B 15/77, BStBl II 1978, 394). Wenn der Leistungsempfänger von der Kleinunternehmereigenschaft des Leistenden keine Kenntnis hatte und die Rechnung eine Steuernummer enthält, dürfte ein Schutz des guten Glaubens – zumindest im Billigkeitsverfahren – in Betracht kommen (s.a. Rn. 22 ff.).

111

Auch bei der Abrechnung über eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung mittels einer **Gutschrift** durch den Leistungsempfänger (s. § 14 Rn. 66 ff.) muss der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt sein (s. Abschn. 15.2a Abs. 9 Satz 1 UStAE).

112

## 2.6 Zeitpunkt und Ausübung des Vorsteuerabzugs

### 2.6.1 Grundsatz

Der Vorsteuerabzug aus einer Eingangsleistung kann grundsätzlich erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in dem:

113

1. Die bezogene Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde (s. Rn. 62) **und**
2. der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist (s. Rn. 123–156).

Fallen Leistungsbezug und Empfang der Rechnung zeitlich auseinander, ist der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind (s. BFH vom 01.07.2004, V R 33/01, BStBl II 2004, 861 und Abschn. 15.2 Abs. 2 Satz 8 UStAE). Auf die Zahlung wird hierbei nicht abgestellt; im Falle einer Nicht- oder nicht vollständigen Zahlung ist jedoch die Berichtigung eines etwaigen Vorsteuerabzugs nach § 17 UStG zu prüfen. Zur Frage des Vorsteuerabzugs aufgrund einer Zahlung vor Leistungsausführung, s. Rn. 115.

113/1

Wird die Rechnung erstmalig in einem auf die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung folgenden Voranmeldungszeitraum ausgestellt, tritt grundsätzlich keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Leistungsausführung ein (s. BFH vom 20.07.2012, V B 82/12, BStBl II 2012, 809 und EuGH vom 29.04.2004, C-152/02, DStRE 2004, 830).

114

**Beispiel:** Der Unternehmer wird im Januar 2015 mit Waren beliefert. Hierfür erhält er im März 2015 eine ordnungsgemäße Rechnung, in der Umsatzsteuer i.H.v. 190 € offen ausgewiesen wird und die er im April 2015 begleicht.

114/1

**Lösung:** Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug liegen kumulativ erst im März 2015 vor, sodass der Unternehmer die Umsatzsteuer erst mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 2015 als Vorsteuer geltend machen kann.

Wird der Vorsteuerabzug im März 2015 unterlassen, kann der Unternehmer, solange noch keine Jahresfestsetzung erfolgte, eine berichtigte Voranmeldung einreichen und so den Vorsteuerabzug nachholen. Er

kann den Vorsteuerabzug aber auch noch im Rahmen seiner Jahresfestsetzung für das Jahr 2015 geltend machen, da der Vorsteuerabzug nach § 16 Abs. 2 UStG für den Besteuerungszeitraum geltend zu machen ist, in dem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entstanden ist und der Besteuerungszeitraum nach § 16 Abs. 1 S. 2 UStG das jeweilige Kalenderjahr ist (s. BFH vom 01.12.2010, XI R 28/08, BStBl II 2011, 994); in diesem Fall wäre die Umsatzsteuer-Jahreserklärung bis zum 31.05. (bzw. für Jahreserklärungen ab 2018 bis zum 31.07.) des Folgejahres zu übermitteln (s. Rn. 92). Letztlich dürfte daher auch aus Vereinfachungsgründen der Vorsteuerabzug in jedem Voranmeldungszeitraum, der dem Voranmeldungszeitraum der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts folgt, noch geltend gemacht werden. Er kann aber weder in einer Voranmeldung des Jahres 2016 noch in der Jahreserklärung 2016 geltend gemacht werden (s. BFH vom 13.02.2014, V R 8/13, BStBl II 2014, 595).

**114/2** Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs aus einer Gutschrift, s. Rn. 126 ff.; wegen den Rechtsfolgen einer Rechnungsberichtigung, s. Rn. 152 ff. und hinsichtlich eines zu niedrigen Steuerausweises, s. Rn. 109.

### **2.6.2 Vorsteuerabzug aus Zahlungen vor Ausführung der Leistungen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG**

**115** Ein Vorsteuerabzug ist auch bereits vor Leistungsausführung möglich, wenn:

- Der Leistungsempfänger eine Zahlung vor Leistungsausführung leistet (Vorauszahlung, Anzahlung, Abschlagszahlung) und
- eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung bzw. Gutschrift vorliegt.

**115/1** Das Vorsteuerabzugsrecht entsteht insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem sowohl die Rechnung vorliegt, als auch die Zahlung geleistet wurde und ist insoweit auf die Höhe des in der Zahlung enthaltenden Umsatzsteuerbetrages beschränkt. Wird die Leistung aber doch vor Zahlung ausgeführt, richtet sich der Vorsteuerabzug wieder nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Zum Zeitpunkt der Leistungsausführung, s. § 15 Rn. 113 ff.

**116** Eine Rechnung liegt jedoch nur dann vor, wenn das Abrechnungspapier als solche nach seiner Aufmachung (z.B. durch Bezeichnung als Vorausrechnung) oder nach seinem Inhalt (z.B. durch Hinweis auf einen in der Zukunft liegenden Leistungszeitpunkt) auf den ersten Blick für einen Betrachter ohne Kenntnis der Sachlage als bloße „Vorausrechnung“ oder „Pro-Forma-Rechnung“ erkennbar ist (BFH vom 05.02.1998, V R 65/97, BStBl II 1998, 415).

**117** Typische **Zahlungen vor Leistungsausführung** sind Vorauszahlungen, Anzahlungen und Abschlagszahlungen. Diese sind von den Teilleistungen abzugrenzen, bei denen bereits eine Leistung erbracht wurde und insoweit ein Vorsteuerabzug ohne Erfordernis der Zahlung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in Betracht kommt. Teilleistungen liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG). Derartige Teilleistungen sind z.B. bei Mietverträgen über eine bestimmte Laufzeit gegeben, wenn sie in monatlichen Zahlungs- und Leistungsabschnitte untergliedert sind und durch die monatlichen Zahlungsaufforderungen oder -belege konkretisiert werden (BFH vom 18.04.2013, V R 19/12, BStBl II 2013, 842, m.w.N.).

**118** Der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung- bzw. Vorausrechnung darf auch dann nicht versagt werden, wenn der leistende Unternehmer von vornherein nicht beabsichtigt hat, die Leistung zu erbringen, die Anzahlung aber geleistet und vereinnahmt wurde und zum Zeitpunkt dieser Leistung alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als dem Erwerber bekannt angesehen werden konnten und die Lieferung dieser Gegenstände daher sicher erschien; es sei denn das anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass er zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung dieser Lieferung unsicher war (EuGH vom 31.05.2018, C-660/16 und C-661/16, DStR 2018, 1171; BFH vom 05.12.2018, XI R 44/14, DStR 2019, 508).

**119** Wird die **Lieferung oder sonstige Leistung** nach der Vorauszahlung **tatsächlich nicht erbracht**, ist der Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG zu dem Zeitpunkt, in dem feststeht, dass die Leistung nicht mehr erbracht wird, zu korrigieren (beachte aber Rn. 32). Die Korrektur setzt die

Rückzahlung der geleisteten Anzahlung vom Lieferer voraus (Abschn. 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE; BFH vom 15.09.2011, V R 36/09, BStBl II 2012, 365 m.w.N.). Dem steht jedenfalls dann nicht das Unionsrecht entgegen, wenn der Lieferer die Umsatzsteuer auf die in Rede stehende Anzahlung noch an den Steuerfiskus abgeführt hat und über sein Vermögen danach das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Denn soweit es unter diesen Umständen für den Erwerber unverhältnismäßig schwierig wäre, die Rückzahlung der von ihm gutgläubig geleisteten Anzahlung zu erwirken und es aber sogleich der Neutralitätsgrundsatz gebieten dürfte, dass der Erwerber einen Antrag auf Erstattung dieser Umsatzsteuer unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann, wäre es offenkundig unangemessen, den Erwerber zu verpflichten, den Vorsteuerabzug ohne Rückzahlung zu berichtigen und anschließend vom Finanzamt die Erstattung der auf die fragliche Anzahlung entrichteten Mehrwertsteuer einzufordern (EuGH vom 31.05.2018, C-660/16 und C-661/16, DStR 2018, 1171).

Nach Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung rechnet der leistende Unternehmer regelmäßig durch eine End- bzw. **Schlussrechnung** ab (s. § 14 Rn. 198 ff.). Hat der Leistende in einer solchen Rechnung die vor Leistungsausführung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge jedoch nicht nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG vom Gesamtentgelt und dem darauf entfallenden Steuerbetrag abgesetzt, ist die zu hoch ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuer abziehbar (BFH vom 11.04.2002, V R 26/01, BStBl II 2004, 317). Das Gleiche gilt bei der Abrechnung mit einer Gutschrift (Abschn. 15.3 Abs. 5 Satz 2 UStAE).

Sind die Rechnungen oder Gutschriften für die im Voraus geleisteten Zahlungen im Zusammenhang mit der Erteilung der Endrechnung widerrufen oder zurückgenommen worden, ist aus der Endrechnung ebenfalls nur der auf die Restzahlung entfallende Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar (Abschn. 15.3 Abs. 5 Satz 4 UStAE).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ein **Kleinunternehmer**, der gem. § 19 Abs. 2 UStG zur **Regelbesteuerung übergegangen** ist, den Vorsteuerabzug für eine Zahlung, die er für einen nach dem Übergang an ihn bewirkten Umsatz geleistet hat, in der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zur Regelbesteuerung geltend machen (Abschn. 15.3 Abs. 2 UStAE). Im Umkehrschluss entfällt der Vorsteuerabzug, wenn die Leistung vor Übergang zur Regelbesteuerung erfolgte. Das Gleiche gilt beim Übergang zur Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG, wenn die Leistung erst nach dem Übergang erfolgt.

## 2.7 Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung

### 2.7.1 Allgemeines

Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger im Besitz einer ordnungsgemäßen, nach den §§ 14, 14a UStG vom leistenden Unternehmer ausgestellten, Rechnung ist (zur Gutschrift s. Rn. 126). Eine ordnungsgemäße Rechnung muss den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (zum Rechnungsbegriff, s. § 14 Rn. 92 ff.). Fehlen die erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht für den Leistungsempfänger kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, s. Rn. 147 ff. (s. BFH vom 17.12.2008, XI R 62/07, BStBl II 2009, 432). In diesem Fall kommt aber eine Rechnungsberichtigung in Betracht, s. Rn. 152 ff.

Die Rechnung muss grundsätzlich im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs im Original vorgelegen haben (s. BFH vom 16.04.1997, XI R 63/93, BStBl II 1997, 582). Hierfür trägt der Unternehmer die **Feststellungslast** (s. Rn. 21). Der spätere Verlust der Rechnung lässt den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht mehr entfallen. Der Unternehmer hat dann jedoch mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln nachzuweisen, dass er im Zeitpunkt der Ausübung des Vorsteuerabzugs im Besitz der Originalrechnung war und die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorgelegen haben (s. BFH vom 05.08.1988, X R 55/81, BStBl II 1989, 120; vom 23.10.2014, V R 23/13, BStBl II 2015, 313: Ein hinreichend substantzierter Beweisantrag muss sich auf das Vorliegen der Originalrechnung für eine konkrete bezeichnete Eingangsleistung beziehen). Entsprechendes dürfte zwar auch für den Fall der digitalen Archivierung mit Vernichtung der Originalbelege gelten (sog. ersetzendes Scannen). Eine Papierrechnung kann bei einem

Ersetzenden Scannen grundsätzlich dann entsorgt werden, wenn Manipulationen durch den Scan-Prozess und die Aufbewahrung der digitalisierten Belege ausgeschlossen sind; die entsprechenden Prozesse sollten dokumentiert werden. Der Vorsteuerabzug dürfte jedoch nicht gefährdet sein, soweit die Rechtsprechung Vorsteuerbeträge auf Grundlage von Rechenkopien anerkennt (s. BFH vom 05.08.1988, X R 55/81, BStBl II 1989, 120). Zur Frage der Schätzung von Vorsteuern in diesen Fällen, s. Rn. 25/1.

**125** Rechnungen in elektronischer Form berechtigen seit dem 01.01.2002 ebenfalls zum Vorsteuerabzug (zur elektronischen Rechnung, s. § 14 Rn. 46 ff.).

**126** Auch umsatzsteuerliche **Gutschriften** sind gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG Rechnungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG (§ 14 Rn. 66 ff.). Das Umsatzsteuergesetz trifft aber keine eindeutige Aussage bezüglich des Zeitpunktes des Vorsteuerabzugs (s. Rn. 113 ff.) aus einer Gutschrift, allerdings muss es im Ergebnis auf die Wirksamkeit der Gutschrift ankommen.

**126/1** **Beispiel:** Dem Leistenden geht eine Gutschrift über eine im August 2016 ausgeführte Leistung im September 2016 zu, die der Leistungsempfänger noch am 31. August 2016 ausgestellt hat.

**Lösung:** Für den Vorsteuerabzug dürfte auf den Zugang beim Leistenden, d.h. zu dem Zeitpunkt in dem der Leistende erstmals die Möglichkeit der Kenntnisnahme hat, abzustellen sein, sodass der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug im Voranmeldungszeitraum September 2016 vorzunehmen hat. Insoweit dürfte die Rechtsprechung des BFH weiterhin gelten, wonach es für die Wirksamkeit einer Gutschrift auf deren Zugang beim Leistenden ankommt (s. BFH vom 15.09.1994, XI R 56/93, BStBl II 1995, 275), obwohl die damals geltende Vorschrift noch ausdrücklich die Zuleitung an den Leistenden erforderte und nunmehr § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG lediglich von „ihm übermittelten Dokument“ spricht.

**127** Die Gutschrift verliert jedoch gem. § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG ihre Wirkung als zum Vorsteuerabzug berechtigendes Abrechnungspapier, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht. Dies gilt auch dann, wenn die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und die Umsatzsteuer zutreffend ausweist (s. BFH vom 23.01.2013, XI R 25/11, BStBl II 2013, 417). Insoweit ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in entsprechender Anwendung des § 17 UStG in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die entsprechende Willenserklärung des Empfängers der Gutschrift dem Aussteller der Gutschrift zugeht. Der V. Senat des BFH hat es hingegen offengelassen, ob die bloße Erklärung eines Widerspruchs gegen eine Gutschrift deren Rechtswirkungen entfallen lässt (s. BFH vom 25.04.2013, V R 2/13, BStBl II 2013, 844).

**128** Ein Vorsteuerabzug ist hingegen nicht zulässig, wenn eine Gutschrift ohne das Einverständnis des Empfängers der Gutschrift erteilt bzw. geändert (s. Abschn. 15.2a Abs. 10 Satz 3 UStAE) oder durch eine Rechnung ersetzt wird.

**129** Einer Rechnung bedarf es hingegen nicht in den Fällen des Vorsteuerabzugs der Einfuhrumsatzsteuer, der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb (s. Rn. 180) sowie bei Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG (s. Rn. 190).

**130** Auch sog. Kleinbetragsrechnungen (s. Rn. 132) und Fahrausweise sowie Belege im Reisegepäckverkehr (s. Rn. 135) können zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen sein.

## 2.7.2 Gesondert ausgewiesene Steuer

**131** Grundsätzlich muss die Steuer in einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG gesondert ausgewiesen sein, d.h. sie muss das **Entgelt und den Steuerbetrag getrennt ausweisen**. Ausgenommen hiervon sind lediglich die Rechnungen über Kleinbeträge (s. Rn. 132) und Fahrausweise sowie Belege im Reisegepäckverkehr (s. Rn. 135). Zum gesonderten Steuerausweis, s. § 14 Rn. 174 ff.

### 2.7.2.1 Vorsteuerabzug aus Kleinbetragsrechnungen

Aus Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 250 € (bis 31.12.2016: 150 €) nicht übersteigen darf, ist der Vorsteuerabzug möglich, soweit sie die in § 33 UStDV aufgezählten notwendigen Rechnungsangaben enthalten (zur Kleinbetragsrechnung, s. § 14 Rn. 224 ff.).

Für den Vorsteuerabzug aus Kleinbetragsrechnungen hat der Unternehmer gem. § 35 Abs. 1 UStDV den Rechnungsbetrag in das Entgelt und den Steuerbetrag aufzuteilen. Dabei können die auf den jeweiligen Voranmeldungszeitraum entfallenden Kleinbetragsrechnungen zusammengefasst werden, soweit derselbe Steuersatz anzuwenden ist (s. Abschn. 15.4 Abs. 1 UStAE).

**Beispiel:** Rechnungspreis 90 €, Steuersatz 19 %.

**Lösung:**

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Steuersatz}}{(100 + \text{Steuersatz})} = \frac{90 \text{ €} \times 19}{(100 + 19)} = 14,37 \text{ € Vorsteuer}$$

Der auf die Rechnung entfallende Steuerbetrag kann auch mittels eines Faktors oder eines Divisors ermittelt werden (s. Abschn. 15.4 Abs. 3 UStAE).

Wird in einer Kleinbetragsrechnung ein zu niedriger Steuersatz angegeben, ist ein Vorsteuerabzug auf den diesem Steuersatz entsprechenden Betrag begrenzt. Wird ein höherer Vorsteuerabzug begehrt, ist eine Rechnungsberichtigung erforderlich. Da sich die Berichtigung einer Kleinbetragsrechnung oftmals als schwierig und aufwendig gestaltet, ist auch hier eine sofortige Überprüfung ratsam.

**Hinweis!** Rechnungen, insb. Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise, werden auch in der heutigen Zeit oftmals noch auf Thermopapier ausgestellt. Zur Gewährleistung der Lesbarkeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG über den gesamten Aufbewahrungszeitraum i.S.d. § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG sollten entsprechende Belege kopiert oder elektronisch archiviert werden (s. § 14b Abs. 2 UStG).

### 2.7.2.2 Vorsteuerabzug aus Fahrausweisen

Aus Fahrausweisen und Belegen i.S.d. § 34 UStDV für Beförderungen im Personen- und Reisegepäckverkehr ist der Vorsteuerabzug gemäß § 35 Abs. 2 UStDV möglich, soweit:

- Die Leistungen für das Unternehmen bezogen werden und
- auf das Inland entfallen (s. Abschn. 15.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE) sowie
- die in § 34 UStDV aufgezählten Rechnungsangaben enthalten (zu Fahrausweisen als Rechnung, s. § 14 Rn. 230 ff.).

Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist die Umsatzsteuer anteilig heraus zu rechnen. Die Rechnungen über die Benutzung von Taxen und Mietwagen stellen keine Fahrausweise dar.

Der Vorsteuerabzug aus Fahrausweisen in Höhe des Regelsteuersatzes setzt gem. § 35 Abs. 2 S. 2 UStDV voraus:

- Die Angabe des Regelsteuersatzes (Nr. 1) oder
- die Angabe einer Tarifentfernung von mehr als 50 km (Nr. 2).

Fehlen entsprechende Angaben, ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz (s. § 35 Abs. 2 S. 3 UStDV) anzuwenden.

Werden Beförderungsleistungen durch mehrere Unternehmer eines Verkehrs- oder Tarifverbundes erbracht und enthalten die ausgestellten Fahrausweise keinen Hinweis auf den Steuersatz und die Entfernung, findet der ermäßigte Steuersatz Anwendung (Abschn. 15.5 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Dies gilt entsprechend bei gemeinsamen Fahrausweisen für Beförderungsleistungen auf Eisenbahn- oder Schiffsstrecken (s. Abschn. 15.5 Abs. 4 UStAE).

Der Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen im Luftverkehr setzt gem. § 35 Abs. 2 Satz 4 UStDV voraus, dass der Steuersatz von 19 % auf dem Fahrausweis ausdrücklich angegeben ist.

Fahrausweise, die der Unternehmer seinen Arbeitnehmern für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zur Verfügung stellt, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, da die von den Arbeitnehmern in

Anspruch genommenen Beförderungsleistungen nicht als Umsatz für das Unternehmen anzusehen sind (s. Abschn. 15.5 Abs. 1 Satz 2–3 UStAE).

### 2.7.3 Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer

140 Nach ständiger Rechtsprechung muss die Rechnung grundsätzlich vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger (Gutschrift) ausgestellt sein (s. BFH vom 28.01.1999, V R 4/98, BStBl II 1999, 628). Alternativ kann die Rechnung auch im Namen des Leistenden durch einen von diesem (bei Gutschriften vom Leistungsempfänger) beauftragten Dritten ausgestellt werden (s. Abschn. 15.2a Abs. 2 Satz 2 UStAE; s. § 14 Rn. 82 ff.).

141 Stimmt die Identität des leistenden Unternehmers mit den Rechnungsangaben nicht überein oder wird über eine nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet, führt das zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs (s. Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 6–7 UStAE). Es ist aber jede Bezeichnung des Leistenden ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung seines Namens und seiner Anschrift ermöglicht (s. Rn. 151).

141/1 **Hinweis!** Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen grundsätzlich identisch sein.

142 Es besteht eine **Obliegenheit des Leistungsempfängers**, sich über die Richtigkeit der Geschäftsdaten des Rechnungserstellers (Anschrift, Firma, Rechtsform etc.) zu vergewissern (s. BFH vom 27.06.1996, V R 51/93, BStBl II 1996, 620). Verwendet der leistende Unternehmer einen unzutreffenden und ungenauen Namen (z.B. Scheinname oder Scheinfirma), kann der Vorsteuerabzug daher ausnahmsweise nur dann zugelassen werden, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier ersichtlich ist (s. BFH vom 07.10.1987, X R 60/82, BStBl II 1988, 34). Zu den Auslegungskriterien s. Abschn. 15.2a Abs. 2 Satz 8 Nr. 1–4 UStAE.

### 2.7.4 Identität zwischen Leistungsempfänger und Rechnungsadressat

143 Der Vorsteuerabzug setzt ferner eine auf **den Namen des Leistungsempfängers lautende Rechnung** voraus (s. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 1 UStAE). Es ist jede Bezeichnung des Leistungsempfängers ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung seines Namens und seiner Anschrift ermöglicht (s. BFH vom 02.04.1997, V B 26/96, BStBl II 1997, 443). Eine andere Rechnungsadresse ist nicht zu beanstanden, wenn aus dem übrigen Inhalt der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (s. § 31 Abs. 1 UStDV), Name und Anschrift des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers eindeutig hervorgehen (s. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 3 UStAE). Dies gilt auch für eine Rechnung, die unter Nennung nur des Namens des Leistungsempfängers mit dem Zusatz „c/o“ an einen Dritten adressiert ist (s. § 14 Rn. 107).

144 Eine Gesellschaft kann jedoch aus einer Rechnung, die nur auf einen Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Gesellschaft als Leistungsempfänger enthält (BFH vom 05.10.1995, V R 113/92, BStBl II 1996, 111; vom 23.09.2009, XI R 14/08, BStBl II 2010, 243).

145 Eine **unzutreffende Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers** kann (zumindest dann) zum Verlust des Vorsteuerabzugs führen, wenn bei Angabe einer inländischen Rechtsform anstelle einer ausländischen Rechtsform eine erhöhte Verwechslungsgefahr in Bezug auf die Person des Leistungsempfängers besteht (s. BFH vom 08.10.2009, V B 45/09, BFH/NV 2010, 261).

146 Im Falle der **gemeinschaftlichen Auftragserteilung durch mehrere Personen** können nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Vorliegen einer einheitlichen Leistung zum Zwecke des Vorsteuerabzugs eines einzelnen Gemeinschafters in der Rechnung über die Leistung an die Gemeinschaft nur die Angaben des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift der Gemeinschaft als Leistungsempfängerin verlangt werden (s. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 8 UStAE; s. Rn. 66 ff.). Aus den nach § 22 UStG zu führenden Aufzeichnungen des Vorsteuerabzugsberechtigten müssen sich dann aber die Namen und die Anschriften der übrigen Gemeinschafter sowie deren Anteile ergeben (s. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 9 UStAE).

### 2.7.5 Auswirkungen von Rechnungsmängeln

Für die Frage, wie sich **Mängel bei den Rechnungsangaben** auf den Vorsteuerabzug auswirken, ist zwischen den für den Vorsteuerabzug schädlichen und unschädlichen Mängeln zu unterscheiden:

147

- Zu den **unschädlichen Rechnungsmängeln**, die nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs führen, zählen nach Auffassung der Finanzverwaltung unbedeutende Ungenauigkeiten. Dies können z.B. Schreibfehler im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers oder bei der Leistungsbeschreibung sein, wenn eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunkts möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinntestellend sind (s. Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 13 UStAE).
- Zu den **schädlichen Rechnungsmängeln**, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler, fehlende Rechnungsangaben i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1-8 UStG oder unrichtige Angaben des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrages (s. Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 11 UStAE). Lediglich im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in Höhe der für die bezogene Leistung gesetzlich geschuldeten Steuer vorgenommen werden (s. Rn. 108).
- Ein Unternehmer kann aber **trotz Mängeln** in der Rechnung **zum Vorsteuerabzug berechtigt** sein, **wenn** sich die notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen entnehmen lassen, die dem Finanzamt vorgelegt werden können und die einen eindeutigen Bezug zur Rechnung aufweisen. Denn nach der Entscheidung des EuGH in der **Rechtssache Barlis 06** vom 15.09.2016, C-516/14, DStR 2016, 2216 darf das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigert werden, weil die Rechnung, die der Unternehmer besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 Nr. 6 (Leistungsbeschreibung) und Nr. 7 (Leistungsdatum) MwStSystRL erfüllt, obwohl die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen. Der Neutralitätsgrundsatz verlange, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Unternehmer bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Dabei dürfe sich die Finanzverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Unternehmer beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Dies wird durch Art. 219 MwStSystRL bestätigt, wonach einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt wird, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist. Insoweit wird der BFH aber noch zu klären haben, ob und wie die zusätzlichen Informationen bzw. Belege beschaffen sein müssen und insbesondere, ob die Dokumente, aus denen sich die zusätzlichen Informationen ergeben, spezifisch und eindeutig auf die (unvollständige) Rechnung bezogen sein müssen und ob es sich um Unterlagen des Leistungsempfängers oder des leistenden Unternehmers handeln muss. Im Hinblick auf die – den Vorsteuerabzug beanspruchenden – Unternehmer treffende Beweislast dürfte u.E. aber nicht bereits Informationen gleich welcher Art und losgelöst vom Rechnungsdokument geeignet sein, den Nachweis der Vorsteuerabzugsberechtigung zu erbringen. Insbesondere wenn z.B. von Dritten erstellte Dokumente vorlegt werden, dürfte eine spezifische und eindeutige Zuordnung dieser Unterlagen zur Rechnung oder zumindest zur darin abgerechneten Leistung zwingend erforderlich sein. Allerdings dürfte nicht mehr daran festgehalten werden können, dass in der (unvollständigen) Rechnung selbst bereits die in Bezug genommenen anderen Geschäftsunterlagen eindeutig bezeichnet werden müssen (zur bisherigen Rechtslage: § 14 Rn. 145)
- Zu den Auswirkungen von Rechnungsmängeln siehe im Überblick die nachfolgende Tabelle (s. Rn. 151).

Unrichtige Angaben bei der Steuernummer oder inländischen USt-IdNr. und der Rechnungsnummer führen ebenfalls nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs, soweit diese Fehler für den Rechnungsempfänger nicht erkennbar waren, da eine diesbezügliche Überprüfung dem Rechnungsempfänger nicht möglich ist (s. Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 4–5 UStAE).

148

Enthält die Rechnung entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG nur eine **Zahlen- und Buchstabenkombination**, bei der es sich offensichtlich nicht um die dem Leistenden erteilte Steuernummer handeln kann, ist der Vorsteuerabzug aber zu versagen (BFH vom 02.09.2010, V R 55/09, BStBl II 2011, 235). In dem

149

entschiedenen Fall verwendete der leistende Unternehmer in Rechnungen die Kennzeichnung „75/180 Wv“, die das Finanzamt ihm gegenüber im Schriftverkehr zur Erteilung einer Steuernummer verwendet hatte. Die Vorinstanz gab der Klage der Leistungsempfängerin, die sich gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs richtete, statt. Das FG vertrat die Ansicht, dass der Klägerin im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen zustünde, da dies für die Klägerin nicht erkennbar gewesen sei und das Finanzamt selbst diese Kennzeichnung im Schriftverkehr mit dem leistenden Unternehmer verwendet habe (s. FG Niedersachsen vom 20.02.2009, 16 K 311/08, EFG 2009, 798). Der BFH lehnte einen Vertrauenstatbestand jedoch ab und begründete seine Auffassung damit, dass diese Zeichenfolge – durch Vergleich mit der eigenen Steuernummer ohne Weiteres erkennbar – weder in ihrem Umfang noch nach ihrem Aufbau den in der Bundesrepublik Deutschland gebräuchlichen Steuernummern ähnelte (s. BFH vom 02.09.2010, 16 K 311/08, EFG 2009, 798). Das Urteil ist in seiner Kernaussage über den entschiedenen Einzelfall hinaus kritisch zu beurteilen. Es besteht insoweit das Risiko, dass zukünftig überzogene Anforderungen an den Aufbau einer Steuernummer gesetzt werden, was bereits wegen des in jedem Bundesland unterschiedlichen Aufbaus der Steuernummern problematisch wäre. Ein bundesweit einheitlicher Aufbau der Steuernummer wäre wünschenswert.

- 150 Es besteht eine **Obliegenheit des Leistungsempfängers**, sich über die **Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Rechnung** zu vergewissern (BFH vom 06.12.2007, V R 61/05, BStBl II 2008, 695). Dabei ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren (Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 2 UStAE). Der Vorsteuerabzug kann nur aufgrund einer Rechnung geltend gemacht werden, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, über die abgerechnet worden ist (BFH vom 10.11.1994, V R 45/93, BStBl II 1995, 395). Bei einer elektronischen Rechnung ist aufseiten des Leistungsempfängers ein innerbetriebliches Kontrollverfahren, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schafft, sicherzustellen (BMF vom 02.07.2012, IV D 2-S 7287-a/09/10004:003, BStBl I 2012, 726). Siehe hierzu § 14 Rn. 39 ff.

150/1 **Hinweis!** Unternehmer bedienen sich vermehrt auch bei der Rechnungsprüfung eigener „Shared Service Center“, IT-gestützter Lösungsansätze oder externer Dienstleister. Inwieweit diese eine vollumfängliche Überprüfung gewährleisten können, ist insbesondere in Bezug auf die Überprüfung der Leistungsbeschreibung fraglich. Hier ist eine sensible Einstellung der Risikoparameter – insbesondere bei kurzen Leistungsbeschreibungen und bei fehlenden Identifikationsmerkmalen eines Gegenstands – zu empfehlen.

#### 151 Überblick über die Folgen von Rechnungsmängeln auf den Vorsteuerabzug

Tatbestandsmerkmal	Mängel schädlich/unschädlich	Rechtsgrundlage	Vermerke
	schädlich → Versagung des Vorsteuerabzugs; unschädlich → keine Auswirkung auf den Vorsteuerabzug	s.a. Abschn. 15.2a UStAE	zu den Auswirkungen von Rechnungsmängeln
Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers	schädlich, sofern fehlend bzw. eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung des Unternehmers nicht möglich; auch bei Kleinbetragsrechnung und Fahrausweis Angabe erforderlich; unschädlich ist Ungenauigkeit, z.B. Schreibfehler im Namen oder der Anschrift des Unternehmers, sofern eindeutige	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG; bei Kleinbetragsrechnung § 33 S. 1 Nr. 1 UStDV; bei Fahrausweis § 34	Kleinbetragsrechnung gem. § 33 S. 1 UStDV bis Gesamt(brutto)betrag 50,00 €; zur Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer, s. Rn. 140 ff.



Tatbestandsmerkmal	Mängel schädlich/unschädlich	Rechtsgrundlage	Vermerke
	und unzweifelhafte Identifizierung möglich	Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStDV	
Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers	unschädlich bei Rechnungen mit Gesamt(brutto)betrag < 150,00 €; ansonsten schädlich, sofern Angaben fehlend bzw. eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung des Leistungsempfängers nicht möglich; unschädlich ist Ungenauigkeit, z.B. Schreibfehler im Namen oder der Anschrift des Leistungsempfängers, sofern eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung möglich	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG	bei Kleinbetragsrechnung nicht erforderlich, s.o.; zur Identität zwischen Leistungsempfänger und Rechnungsadressat, s. Rn. 143 ff.
Ausstellungsdatum	grundsätzlich schädlich; auch bei Kleinbetragsrechnung und Fahrausweis; Angabe z.B. „Ausstellungsdatum und Leistungsdatum“ ist unschädlich	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG; bei Kleinbetragsrechnung § 33 S. 1 Nr. 2 UStDV; bei Fahrausweis § 34 Abs. 1 Nr. 2 UStDV	Ausstellungsdatum entspricht Rechnungsdatum; oft mit Angabe Ausstellungsort; zeitliche Grenzen für Rechnungsausstellungen in bestimmten Fällen in § 14 Abs. 2 S. 1 UStG
Fortlaufende Nummer mit ein oder mehreren Zahlenreihen (Rechnungsnummer)	schädlich, sofern fehlend oder bei erkennbar unrichtigen Angaben; für Empfänger nicht erkennbare unrichtige Angaben sind unschädlich (s. Abschn. 15.2a Abs. 6 S. 5 UStAE); unschädlich allgemein bei Kleinbetragsrechnung und bei Fahrausweis (dort kein Erfordernis)	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 UStG	Erkennbarkeit könnte im folgenden Beispiel angenommen werden: Rg. vom 05.01. = Nr. 36 und Rg. vom 07.01. = Nr. 28 (insbesondere wenn beide Rechnungen zusammen beim Leistungsempfänger eingehen)
Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung	unschädlich bei Fahrausweis; unschädlich, wenn eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der Leistung möglich; bei einer sonstigen Leistung ist die Bezeichnung des Leistungserfolgs ausreichend (s. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 4–6 UStAE);	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 5 UStG; Kleinbetragsrechnung § 33 S. 1 Nr. 3 UStDV; s. BMF vom	Bei Dauerschuldverhältnissen ist ausreichend, wenn USt im Vertrag gesondert ausgewiesen und einzelne Teilleistungen durch Belege konkretisiert (s. BFH vom 07.11.2000, V R