

Prüfung und Berichtigung von Rechnungen

- Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung
- Folgen von Fehlern
- Berichtigungsmöglichkeiten



Mandanten-Info

Prüfung und Berichtigung von Rechnungen

Inhalt

1.	Pflichtangaben in Rechnungen	3
2.	Sind alle Rechnungen auf vollständige Pflichtangaben zu prüfen?	6
3.	Mögliche Rechnungsmängel.....	8
4.	Berichtigung von fehlenden oder unzutreffenden Pflichtangaben	8
5.	Berichtigung eines zu hohen (Netto-)Rechnungsbetrages	10
6.	Vorgehensweise bei Falsch-Lieferung und Warenrücksendung	11
7.	Vorgehensweise bei unrichtigem Steuerausweis	12
8.	Vorgehensweise bei ungerechtfertigtem Steuerausweis.....	14
9.	Risiken falscher Rechnungen und Rückwirkung von Berichtigungen.....	15

1. Pflichtangaben in Rechnungen

Eine ordnungsgemäße Rechnung ist die Eintrittskarte zum Vorsteuerabzug: Nur wenn alle gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungsmerkmale in der Rechnung aufgeführt sind, ist ein Vorsteuerabzug zulässig.

Folgende Pflichtangaben in Rechnungen werden in § 14 Abs. 4 UStG genannt:

1. Vollständiger Name des leistenden Unternehmers
2. Vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
3. Vollständiger Name des Leistungsempfängers
4. Vollständige Anschrift des Leistungsempfängers
5. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers
6. Ausstellungsdatum der Rechnung
7. Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)
8. Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
9. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder bei Vorauszahlungen oder Anzahlungen: Zeitpunkt der Vereinbarung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts
10. Entgelt, aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen
11. Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung
12. Hinweis auf im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts (Vereinbarung über Boni, Rabatte und Skonti)

13. Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers bei einer Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn der Leistungsempfänger ein Nicht-Unternehmer ist oder die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht
14. Angabe „Gutschrift“ bei Abrechnung durch den Leistungsempfänger

Bei **innergemeinschaftlichen Lieferungen und Leistungen** müssen zusätzlich noch die folgenden Angaben gemacht werden:

1. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers
2. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers
3. Bei Lieferungen:
 - Angabe „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ (Hinweis: „Steuerfreie Ausfuhrlieferung“ gilt nur für Lieferungen in Drittstaaten)
4. Bei sonstigen Leistungen:
 - Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“
5. Bei innergemeinschaftlichem Dreiecksgeschäft (§ 25a UStG):
 - Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts
 - Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers
 - USt-IdNr. des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers (mittlerer Unternehmer)
 - USt-IdNr. des letzten am Dreiecksgeschäfts beteiligten Abnehmers

Bei **bestimmten Geschäftsvorfällen** sind folgende **Zusatzangaben** notwendig:

1. Bei Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG:
 - „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“
2. Bei neuen Fahrzeugen:
 - Angabe der Fahrzeug-Merkmale gemäß § 1b Abs. 2 und 3 UStG
 - Angabe der Fahrzeug-Identifikationsnummer
3. Bei Reiseleistungen (§ 25 UStG):
 - „Sonderregelung für Reisebüros“
4. Bei Differenzgeschäften (§ 25a UStG):
 - „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“
 - „Kunstgegenstände/Sonderregelung“
 - „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“

Bei einem **Fahrausweis** als Rechnung sind nur folgende Angaben Pflicht:

1. Vollständiger Name des leistenden Unternehmers
2. Vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
3. Ausstellungsdatum der Rechnung
4. Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt (Fahrtstrecke über 50 km)
5. ggf. Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung von Personen im Luftverkehr

Bei **Kleinbetragsrechnungen**, also bei Rechnungen mit einem Brutto-Betrag bis zu 250 Euro, müssen für einen zulässigen Vorsteuerabzug nur folgende Pflichtangaben enthalten sein:

1. Vollständiger Name des leistenden Unternehmers
2. Vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
3. Ausstellungsdatum der Rechnung
4. Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
5. Entgelt und darauf entfallender Steuerbetrag in einer Summe
6. Steuersatz oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung

2. Sind alle Rechnungen auf vollständige Pflichtangaben zu prüfen?

Fehlen gesetzlich vorgeschriebene Angaben in der Rechnung oder sind diese fehlerhaft, muss die Rechnung berichtigt werden, damit der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Das bedeutet aber gleichzeitig, dass eine Rechnung **nicht unbedingt berichtigt** werden muss, wenn aufgrund des Geschäftsvorfalles der Vorsteuerabzug gar nicht an das Vorliegen einer korrekten Rechnung geknüpft ist. Dies ist nämlich nur dann der Fall, wenn die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abgezogen werden soll, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Daher müssen Rechnungen, mit denen **innergemeinschaftliche Lieferungen** fakturiert werden, oder die für **Leistungen** erstellt werden, **bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht** (§ 13 b UStG), für den Vorsteuerabzug nicht zwin-

gend alle gesetzlichen Rechnungsbestandteile enthalten. Wenn die Vorsteuerabzugsberechtigung im Grundsatz gegeben ist, entsteht der Vorsteueranspruch in diesen Fällen automatisch, und zwar bereits schon zu einem Zeitpunkt, in dem die Rechnung (noch) gar nicht vorliegt.

Bei einem **innergemeinschaftlichen Erwerb** entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Zeitpunkt, in dem die Erwerbsteuer entsteht: mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Der Unternehmer kann damit den Vorsteuerabzug in der Voranmeldung geltend machen, in der er den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuert (Abschn. 15.10 Abs. 3 UStAE). Dies gilt auch bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (Abschn. 15.10 Abs. 5 UStAE). Einer Rechnung – ob ordnungsgemäß oder nicht – bedarf es dazu nicht.

Genauso verhält es sich beim Vorsteuerabzug für **Leistungen mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger** (Reverse-Charge). Das Vorliegen einer Rechnung ist nicht Voraussetzung für den Abzug der nach § 13 b Abs. 5 UStG geschuldeten Steuer als Vorsteuer (Abschn. 13b.15 Abs. 2 UStAE). Auch hier erfolgt der Vorsteuerabzug automatisch, wenn der Unternehmer die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezogen hat und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Somit müssen für den Vorsteuerabzug nur solche Rechnungen geprüft werden, in denen ein anderer Unternehmer über Lieferungen und Leistungen mit gesetzlich geschuldeter Umsatzsteuer abrechnet oder abrechnen sollte.

3. Mögliche Rechnungsmängel

Rechnungen und damit zusammenhängende Geschäftsvorfälle können aus folgenden Gründen Mängel aufweisen:

- Fehlende oder unzutreffende Pflichtangaben (→*Kapitel 4*)
- Zu hoher (Netto-)Rechnungsbetrag (→*Kapitel 5*)
- Falsch-Lieferung oder Lieferung zu hoher Stückzahlen (→*Kapitel 6*)
- Unrichtiger Steuerausweis (Steuer falsch berechnet) (→*Kapitel 7*)
- Unberechtigter Steuerausweis (→*Kapitel 8*)

Die daraus folgenden Konsequenzen für eine Rechnungsberichtigung sind unterschiedlich.

4. Berichtigung von fehlenden oder unzutreffenden Pflichtangaben

Wenn die betreffenden Rechnungen Voraussetzung für den Anspruch auf Vorsteuer sind, haben fehlende oder unzutreffende Pflichtangaben direkte finanzielle Auswirkungen, weil der Vorsteuerabzug gefährdet ist. Hier ist eine Berichtigung der Rechnung zu empfehlen, obwohl eine gesetzliche Verpflichtung dazu nicht besteht: § 31 Abs. 5 UStDV ist eine „Kann“-Vorschrift.

Für eine Berichtigung der Rechnung müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument ergänzt werden, das spezifisch und eindeutig auf die zu korrigierende Rechnung Bezug nimmt. Sinnvoll ist z. B. der Hinweis: „*Korrektur zur Rechnung Nr. 123456 vom xx.xx.xxxx*“. In vielen Fällen ist es EDV-technisch jedoch einfacher, anstelle einer Rechnungsergänzung die zu korrigierende Rechnung zu stornieren und komplett neu auszustellen. Die Berichtigungsrechnung kann unter der „al-

ten“ Rechnungsnummer ausgestellt werden; die Vergabe einer neuen Rechnungsnummer ist nicht erforderlich, obwohl es sich bei manchen EDV-Systemen nicht umgehen lässt.

Weder bei einer Rechnungsergänzung noch bei einem Storno und anschließender Neu-Ausstellung der Rechnung muss die Ursprungsrechnung mit den fehlenden oder falschen Angaben zurückgefordert werden. Sie bietet ohne berichtigende Ergänzung ohnehin keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug, sodass eine Steuergefährdung nicht gegeben ist. In jedem Fall sollte dem Rechnungsempfänger aber die Stornierung der Ursprungsrechnung mitgeteilt werden, z. B. durch Hinweis auf der neu ausgestellten Rechnung: *„Die Rechnung Nr. 123456 vom xx.xx.xxxx wird hiermit für ungültig erklärt.“* Damit vermeidet der Rechnungsaussteller eine doppelte Umsatzsteuer-Schuld.

Muss eine Rechnung berichtigt werden, darf dies grundsätzlich nur der Rechnungsaussteller tun oder ein Dritter, der mit der Ausstellung der Rechnungen beauftragt ist oder war. Wenn der Rechnungsempfänger die Berichtigung vornimmt, muss sich der Rechnungsaussteller die Änderung ausdrücklich zu eigen machen, d. h. ausdrücklich zustimmen. Bei Gutschriften gilt dies entsprechend.

5. Berichtigung eines zu hohen (Netto-) Rechnungsbetrages

In der Regel wird sich ein Rechnungsempfänger nicht darüber beschweren, wenn der Rechnungsbetrag zu niedrig ist. Oft kommt es aber zu Reklamationen bei einem zu hohen Rechnungsbetrag, weil z. B. ein Rabatt nicht berücksichtigt wurde oder eine mangelhafte Lieferung oder Leistung erfolgte. Der Leistungsempfänger wird dann den Rechnungsbetrag kürzen und weniger Geld an den Rechnungsaussteller zahlen. Insbesondere bei der Inanspruchnahme des Skontos ist diese Vorgehensweise üblich.

Hinweis

Wenn die Rechnungssumme gekürzt wird, handelt es sich um eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG. In solchen Fällen der Entgeltminderung bedarf es keiner Rechnungsberichtigung.

Es handelt sich hier nicht um eine inhaltliche Veränderung der Rechnung. Der Leistungsempfänger kann Kürzungsvermerke auf der Rechnung anbringen, muss dann aber auch seinen Vorsteuerabzug entsprechend reduzieren. Analog kann der Rechnungsaussteller seine Umsatzsteuerschuld kürzen, wenn feststeht, dass der strittige Rechnungsbetrag endgültig nicht bezahlt wird. Ein Informationsaustausch zwischen beiden Unternehmen ist somit notwendig.

6. Vorgehensweise bei Falsch-Lieferung und Warenrücksendung

Wenn der Leistende die falschen Waren geliefert hat oder mehr Waren als der Leistungsempfänger abnehmen möchte, wird der Abnehmer die Ware (teilweise) zurückgeben. Aus Sicht des Leistungsempfängers ist die Ursprungslieferung in Höhe der Rücklieferung ein nicht steuerbarer Vorgang, weil er die Ware nicht abnehmen wollte.

Auch dies ist ein Fall der Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG: Der Lieferer wird die Umsatzsteuer korrigieren und der Leistungsempfänger die Vorsteuer, falls er diese zunächst geltend gemacht haben sollte. **Es bedarf keiner Rechnungsberichtigung.**

Insbesondere aus warenwirtschaftlichen Gründen wird in diesen Fällen aber häufig eine Gutschrift erstellt. Eine solche kaufmännische Gutschrift für eine Warenrückgabe ist keine umsatzsteuerliche Gutschrift (als Rechnung mit umgekehrtem Abrechnungsweg), sondern ein Dokument über die Änderung der Bemessungsgrundlage.

7. Vorgehensweise bei unrichtigem Steuerausweis

In diesen Fällen kann die Umsatzsteuer entweder zu hoch oder zu niedrig ausgewiesen sein. **Überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer** liegt vor, wenn z. B. für steuerfreie oder für nicht steuerbare Leistungen Umsatzsteuer berechnet wird, wenn sich der Rechnungsersteller schlicht verrechnet hat oder wenn statt korrekter 7 % Umsatzsteuer 19 % berechnet wurden.

Da der Leistungsempfänger nur die gesetzlich zulässige Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen darf, ist das Steueraufkommen nicht gefährdet. Der Rechnungsempfänger muss daher im Rahmen der Rechnungsprüfung auch die korrekte Berechnung der Umsatzsteuer prüfen. Da er nur die geringere, gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen darf, **kann** die Rechnung berichtigt werden, muss es aber nicht. Ohne Rechnungsberichtigung schuldet der Rechnungsaussteller jedoch auch die unzulässig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG, ohne dass der Rechnungsempfänger einen korrespondierenden Vorsteuerabzug hat.

Eine Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrages durch den Rechnungsaussteller setzt voraus, dass dieser den Mehrbetrag an den Leistungsempfänger tatsächlich zurückgezahlt hat, falls der Rechnungsbetrag zuvor vereinnahmt wurde. Bleibt der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung unverändert, weil die richtige Steuer aus dem bisherigen Rechnungsbetrag herausgerechnet wird (was zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage führt), dann kann die Rechnungsberichtigung auch ohne Rückgewähr des Entgelts anerkannt werden.

Der Vorsteuerabzug aus der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer ergibt sich bei einer überhöht ausgewiesenen Steuer übrigens nicht durch Herausrechnen des zutreffenden Steuersatzes aus den Brutto-Beträgen, sondern auf Basis der in der Rechnung ausgewiesenen Bemessungsgrundlage (Netto-Betrag). Wird Umsatzsteuer für einen steuerfreien oder einen nicht steuerbaren Umsatz ausgewiesen, ist gar kein Vorsteuerabzug zulässig.

Bei **zu niedrig ausgewiesener Umsatzsteuer** wird dagegen die Umsatzsteuer mit dem zutreffenden Steuersatz aus dem Brutto-Betrag herausgerechnet. Der Unternehmer schuldet die gesetzlich vorgeschriebene Umsatzsteuer, sodass diese durch Rückrechnung aus dem Brutto-Betrag ermittelt wird. Da er in diesem Fall eine höhere Steuer abführen muss, als er tatsächlich in der Rechnung ausgewiesen hat, verbleibt ihm ein niedrigerer Netto-Betrag als ursprünglich kalkuliert. Dadurch schrumpft seine Marge, sodass auch hier eine Rechnungsberichtigung sinnvoll ist.

Der Leistungsempfänger darf als Vorsteuer nur den in der Rechnung ausgewiesenen (niedrigeren) Steuerbetrag abziehen, solange er vom Rechnungsaussteller keine korrigierte Rechnung (oder ein ergänzendes Berichtigungsdokument) erhalten hat.

Für die Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises gilt die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStG über die Änderung der Bemessungsgrundlage analog. Die Berichtigung eines geschuldeten Mehrbetrages ist danach in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger sowohl die berichtigte Rechnung erteilt als auch ihm ein etwaiger Mehrbetrag zurückgezahlt wurde.

8. Vorgehensweise bei ungerechtfertigtem Steuerausweis

Ein unberechtigter Steuerausweis liegt vor, wenn z. B. ein Nicht-unternehmer oder ein Kleinunternehmer Umsatzsteuer ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist. Dazu zählen aber auch Fälle, in denen über eine nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird oder in denen statt des tatsächlich gelieferten Gegenstandes ein anderer nicht gelieferter Gegenstand fakturiert wird. Dies gilt analog für sonstige Leistungen.

In diesen Fällen muss die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt werden, was bedeutet, dass der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden darf bzw. ein geltend gemachter Vorsteuerabzug zurückgezahlt wird.

Der Schuldner des unberechtigt ausgewiesenen Betrages hat die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages bei dem für ihn zuständigen Finanzamt schriftlich zu beantragen. In diesem Antrag muss er ausreichend genaue Angaben über den Rechnungsempfänger machen, damit das Finanzamt des Schuldners das zuständige Finanzamt des Rechnungsempfängers ermitteln kann. Dieses muss dann dem Finanzamt des Schuldners mitteilen, in welcher Höhe und wann ein unberechtigt in Anspruch genommener Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger zurückgezahlt wurde. Erst danach teilt das Finanzamt des Schuldners diesem mit, für welchen Besteuerungszeitraum (Zeitpunkt der Rückzahlung) und in welcher Höhe die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages vorgenommen werden kann.

Hat der Rechnungsempfänger gar keinen Vorsteuerabzug vorgenommen, darf der Rechnungsaussteller den unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrag in dem Zeitraum berichtigen, in dem die Steuer entstanden ist.

Eine Rechnungsberichtigung bei unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer ist also erst nach Zustimmung des Finanzamts zulässig.

9. Risiken falscher Rechnungen und Rückwirkung von Berichtigungen

Rechnungsprüfungen sollten zeitnah erfolgen, denn bei einer notwendigen Rechnungsberichtigung können folgende Risiken auftreten:

- Da die Rechnungserstellung oft im Massenverfahren erfolgt, kann ein Systemfehler zu umfangreichem Korrekturbedarf führen.
- Ein Rechtsanspruch auf Berichtigung einer Rechnung verjährt nach drei Jahren.
- Die Betriebsprüfung erkennt die Fehlerhaftigkeit der Rechnung oft erst nach mehr als drei Jahren, sodass der Berichtigungsanspruch bereits verjährt ist.
- Der Rechnungsaussteller ist z. B. wegen einer Insolvenz nicht mehr greifbar.

Ob eine Rechnungsberichtigung rückwirkend anerkannt werden kann oder nicht, ist strittig. Hierzu gibt es uneinheitliche Rechtsprechung, sowohl auf nationaler Ebene vom Bundesfinanzhof und den Finanzgerichten also auch vom Europäischen Gerichtshof. Dabei geht es auch um die Frage, welche Rechnungsmerkmale für einen Vorsteuerabzug zwingend vorhanden sein müssen und welche als unbedeutend für den Vorsteuerabzug anzusehen sind, sodass sie mit Rückwirkung nachgebessert werden könnten.

In jedem Fall ist es ratsam, eine notwendige Rechnungsberichtigung umgehend zu veranlassen. Wenn in einer Betriebsprüfung die Aberkennung und die nach Korrektur der Rechnung zu gewährende Anerkennung des Vorsteuerabzugs zeitlich auseinanderfallen, kann es zu erheblichen Zinsbelastungen kommen. Die Nachzahlungszinsen betragen 6 % pro Jahr und der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums.

Für die Rechnungsprüfung und notwendige Rechnungsberichtigungen sind innerbetrieblich standardisierte Prozesse sinnvoll, die in Abstimmung mit dem Steuerberater vereinbart, dokumentiert und eingehalten werden. So lassen sich die damit zusammenhängenden Risiken eingrenzen – sowohl für den Rechnungsaussteller als auch für den Rechnungsempfänger.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2017 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © baranq/fotolia.com

Stand: Juni 2017

DATEV-Artikelnnummer: 19535

E-Mail: literatur@service.datev.de