



## Umsatzsteuerliche Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte

### Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: März 2020

*Auch für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte gelten die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG), aus dem sich insbesondere Anforderungen für die zu stellenden Rechnungen, für den Vorsteuerabzug und für den Umgang mit Reise- und Bewirtungskosten ergeben. Dieser Beitrag soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungen geben und die sich daraus ergebenden Konsequenzen für die anwaltliche Praxis aufzeigen.*

### Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Anforderungen an Anwaltsrechnungen .....</b>	<b>2</b>
1.1	Allgemeines .....	2
1.2	Mindestangaben einer Rechnung .....	3
1.3	Erläuterungen zu einzelnen Mindestangaben .....	4
1.4	Gebühren- und berufsrechtliche Vorgaben .....	5
1.5	Zusätzliche Vorschriften bei Rechnungen an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten .....	6
1.6	Kleinbetragsrechnung .....	6
1.7	Rechnungsberichtigungen .....	6
1.8	Vorschuss .....	7
<b>2.</b>	<b>Vorsteuerabzug .....</b>	<b>8</b>
2.1	Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug .....	8
2.2	Vorsteuerabzug für Reise-, Übernachtungs- und Bewirtungskosten .....	9
2.2.1	Reisekosten .....	9
2.2.2	Bewirtungs- und Übernachtungskosten .....	10
<b>3.</b>	<b>Organisatorisches .....</b>	<b>11</b>
3.1	Aufbewahrung von Rechnungen .....	11
3.2	Soll-/Ist-Besteuerung .....	11
3.3	Zusammenfassende Meldung .....	12



## 1. Anforderungen an Anwaltsrechnungen

### 1.1 Allgemeines

Jede Rechtsanwältin und jeder Rechtsanwalt, die bzw. der selbständig tätig ist, und jede Rechtsanwalts-Gesellschaft (nachfolgend „Rechtsanwalt“) ist **Unternehmer** i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG. Kein Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG ist ein sog. **Scheinsozius**, der tatsächlich Arbeitnehmer ist.

Mit ihren Beratungsleistungen erbringen Rechtsanwälte **sonstige Leistungen** i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG. Diese unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn der Ort der Beratungsleistung im **Inland** liegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Dabei ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

- Beratungsleistungen an **Privatpersonen mit Wohnsitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet der EU** werden grundsätzlich an dem Ort erbracht, von dem aus der Rechtsanwalt seine Kanzlei betreibt, bei kammerzugehörigen Rechtsanwälten regelmäßig im Inland (§ 3a Abs. 1 UStG).
- Beratungsleistungen an **Unternehmer mit Sitz im Inland** für ihr Unternehmen werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Mandant als Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, also ebenfalls im Inland (§ 3a Abs. 2 UStG). Gleiches gilt, wenn eine Leistung für eine im **Inland gelegene Betriebsstätte** eines ausländischen Unternehmers bezogen wird.
- Beratungsleistungen an **Unternehmer mit Sitz bzw. Betriebsstätte im übrigen Gemeinschaftsgebiet der EU oder Drittlandsgebiet** sowie an **Privatpersonen mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet** werden grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers erbracht (§ 3a Abs. 2 UStG bzw. § 3a Abs. 4 Satz 1 und 2 Nr. 3 UStG), also grundsätzlich nicht im Inland.
- **Sonderfall:** Stehen die Beratungsleistungen in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem **Grundstück**, wie z. B. die Rechtsberatung über Vertragsbedingungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb eines Grundstücks oder dem Abschluss eines Immobilienmietvertrages, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich am Belegenheitsort des Grundstücks (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG).

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die „Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug“ verwiesen.

Soweit eine Beratungsleistung im Inland steuerbar ist, beträgt die Steuer z. Zt. **19 Prozent** des von dem Mandanten zu zahlenden Netto-Entgelts (§§ 12 Abs. 1, 10 Abs. 1 UStG). Befreiungen von der Umsatzsteuer (§ 4 UStG) greifen bei anwaltlichen Beratungsleistungen im Regelfall nicht.

Sog. **Kleinunternehmer** müssen allerdings keine Umsatzsteuer erheben. Kleinunternehmer sind solche, bei denen der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen hat und der Umsatz im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 50.000 Euro betragen wird. Da ein Kleinunternehmer jedoch selber keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, kann er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten und Umsatzsteuer erheben (§ 19 Abs. 2 UStG).

Nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist der Unternehmer **berechtig**, eine **Rechnung** auszustellen. Soweit der Rechtsanwalt einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, ausführt, ist er **verpflichtet**, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG). Bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück – unabhängig davon, ob sie gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine Privatperson erfolgen – ist der Rechtsanwalt **immer verpflichtet**, innerhalb von sechs Monaten eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Dabei ist unter **Rechnung** jedes Dokument zu verstehen, mit dem abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument bezeichnet wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Bezeichnung kann beispielsweise auch „Kostennote“ lauten.

## 1.2 Mindestangaben einer Rechnung

Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten (§ 14 Abs. 4 UStG):

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Rechtsanwalts und des Leistungsempfängers,
2. die dem Rechtsanwalt vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. das Ausstellungsdatum,
4. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
5. den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der sonstigen Leistung,
7. das Entgelt für die sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
8. den anzuwendenden Steuersatz von z. Zt. 19 Prozent und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (im seltenen Ausnahmefall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Beratungsleistung eine Steuerbefreiung gilt).

Fehlen die erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht für den Rechnungsempfänger grundsätzlich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

### 1.3 Erläuterungen zu einzelnen Mindestangaben

Zu Nr. 1: Den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist gem. § 31 Abs. 2 Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) genügt, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen.

Zu Nr. 2: Es empfiehlt sich, auf der Anwaltsrechnung die vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** anzugeben und nicht die Steuernummer. So kann vermieden werden, dass Dritte durch Angabe der Steuernummer beim Finanzamt telefonisch Auskünfte einholen.

Zu Nr. 4: Jede Rechnung muss mit einer **fortlaufenden Nummer** versehen werden, die vom Rechtsanwalt als Rechnungsausteller nur einmal vergeben wird, um die Rechnung eindeutig identifizieren zu können (§ 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG). Fortlaufend bedeutet dabei nicht, dass eine lückenlose Abfolge der Rechnungsnummern vorliegen muss (Abschn. 14.5 Abs. 10 Satz 4 Umsatzsteueranwendungserlass, UStAE). Es können eine oder mehrere Zahlen oder Buchstabenreihen oder eine Kombination aus beidem verwendet werden.

Zu Nr. 5: Die in § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG geforderte **Leistungsbeschreibung** hat zur Folge, dass eine allgemeine Beschreibung nicht ausreicht (so beispielsweise nicht genügend: „Beratungsleistungen“). Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 16.12.2008, Az. V B 228/07, BFH/NV 2009, 620) muss sich aus den Rechnungsangaben leicht und eindeutig ergeben, welche Leistung abgerechnet worden ist (z. B. „Erstellung eines Grundstückskaufvertrages über das Grundstück X“, „Anmeldung der Marke Y“, Verfahren vor dem Landgericht Z Az. zzz“). Gem. § 31 UStDV kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben insgesamt ergeben. In einem dieser Dokumente sind das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag jeweils zusammengefasst anzugeben und alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG ergeben. Die Angaben müssen dabei leicht und eindeutig nachprüfbar sein.

Sonstige Leistungen, die von Rechtsanwälten erbracht werden, sind in einer Rechnung so genau nach **Art und Umfang** zu beschreiben, dass eine Beurteilung über die Steuerbarkeit (z. B. Ort der Leistung) und die Steuerpflicht möglich ist. Sie dürfen auch durch die Angabe einer einschlägigen Vorschrift in einer Gebührenordnung bezeichnet werden.

Zu beachten sind auch die gebührenrechtlichen Anforderungen an den Inhalt der Berechnung nach § 10 RVG. Gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 RVG sind in der Berechnung der Vergütung die Beträge der einzelnen Gebühren und Auslagen, Vorschüsse, eine kurze Bezeichnung des jeweiligen Gebührentatbestands, die Bezeichnung der Auslagen sowie die angewandten Nummern des Vergütungsverzeichnisses und bei Gebühren, die nach dem Gegenstandswert berechnet sind, auch dieser anzugeben (vgl. dazu ergänzend Ziffer 1.4.).

Zu Nr. 6: Auch bei Beratungsleistungen von Rechtsanwälten muss der **Zeitpunkt der Leistung** angegeben werden (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG). Damit ist der Zeitpunkt gemeint, an dem die Leistung ausgeführt ist. Grundsätzlich sind sonstige Leistungen zum Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei Beratungsleistungen, die über mehrere Monate oder Jahre erbracht werden, ist die Angabe des gesamten Zeitraums ausreichend, z.B. 01.01.2016 bis 31.12.2016 (Abschn. 14.5 Abs. 16 Satz 5 Nr. 4 Satz 5 UStAE). Gem. § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Dabei muss auch das Kalenderjahr genannt werden (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG).

## 1.4 Gebühren- und berufsrechtliche Vorgaben

Neben den Regelungen des UStG müssen Rechtsanwälte auch die gebührenrechtlichen und berufsrechtlichen Regelungen beachten.

Hier gibt es Unterschiede zwischen umsatzsteuerlichen und gebührenrechtlichen Anforderungen an die **Übermittlung von Rechnungen**:

Nach § 14 Abs. 1 Satz 7 **UStG** können Rechnungen dem Adressaten **auch auf elektronischem Weg** übermittelt werden, wenn dieser der Datenübermittlung zugestimmt hat.

Gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 **RVG** kann der Rechtsanwalt die Vergütung nur aufgrund einer von ihm unterzeichneten und dem Auftraggeber mitgeteilten Berechnung einfordern. § 10 RVG verwendet im Gegensatz zu § 14 UStG für die anwaltliche Rechnung den Begriff „Berechnung“. Die Berechnung der Vergütung muss schriftlich erfolgen und dem Mandanten mitgeteilt werden. Dabei ist die Berechnung eigenhändig vom Rechtsanwalt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 RVG zu unterzeichnen. Eine eingescannte Unterschrift oder eine eingestempelte Unterschrift (Faksimile) genügen nicht. Ist eine elektronische Übersendung der Rechnung gewünscht, ist zur Wahrung der **Schriftform** gem. §§ 126 Abs. 3, 126a BGB der Einsatz einer qualifizierten elektronischen Signatur erforderlich (Klüsener in Bischof/Jungbauer, RVG, § 10 Rn. 16; Burhoff in Gerold/Schmidt, RVG Kommentar, § 10 Rn. 11).

Die **Fälligkeit** der entstandenen Gebühren und Auslagen des Rechtsanwalts regelt § 8 RVG. Danach wird die Vergütung fällig, wenn der Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (§ 8 Abs. 1 Satz 1 RVG). Ist der Rechtsanwalt in einem gerichtlichen Verfahren tätig, wird die Vergütung gem. § 8 Abs. 1 Satz 2 RVG auch fällig, wenn eine Kostenentscheidung ergangen oder der Rechtszug beendet ist oder wenn das Verfahren länger als drei Monate ruht.

Der Eintritt der Fälligkeit hat u.a. folgende Auswirkungen:

- Der Anwalt kann seine Vergütung abrechnen und einfordern (§ 10 RVG).
- Der Leistungszeitraum i. S. d. UStG ist beendet, sodass die Umsatzsteuer nach dem Satz anfällt, der zu diesem Zeitpunkt gilt.
- Das Recht auf Vorschuss gem. § 9 RVG besteht nicht mehr, weil abgerechnet werden kann.
- Mit Ende des Kalenderjahres (§ 199 BGB) wird der Ablauf der Verjährungsfrist in Gang gesetzt.

Vor Fälligkeit der Vergütung kann der Rechtsanwalt jederzeit gem. § 9 RVG von dem Mandanten einen Vorschuss für die Gebühren und Auslagen fordern (siehe auch Ziffer 1.8.).

Im Übrigen besteht nach § 23 BORA die berufsrechtliche Verpflichtung eines jeden Rechtsanwalts, spätestens mit Beendigung des Mandats gegenüber dem Mandanten und/oder Gebührenschuldner über Honorarvorschüsse unverzüglich abzurechnen und ein von ihm errechnetes Guthaben auszuführen.

## 1.5 Zusätzliche Vorschriften bei Rechnungen an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten

Beratungsleistungen an Unternehmer mit Sitz bzw. Betriebsstätte im übrigen EU-Gemeinschaftsgebiet werden am Ort des Leistungsempfängers erbracht (§ 3a Abs. 4 Satz 1 und 2 Nr. 3 UStG) – vgl. Ziffer 1.1. Erstellt der im Inland ansässige Rechtsanwalt über solche Leistungen eine Rechnung, ist er darin zu der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet (§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG). Der Mandant schuldet in diesem Fall in seinem Ansässigkeitsstaat entsprechend der deutschen Regelung in § 13b UStG als Leistungsempfänger die jeweilige Umsatzsteuer.

Der Rechtsanwalt hat die Rechnung bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, auszustellen. Die Nichteinhaltung der Ausstellungsfrist stellt aber keine Ordnungswidrigkeit nach § 26a UStG dar.

In der Rechnung sind gemäß § 14a Abs. 3 Satz 2 UStG zudem die Umsatzsteueridentitätsnummern des Rechtsanwalts und des Leistungsempfängers anzugeben.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die „Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug“ verwiesen.

## 1.6 Kleinbetragsrechnung

Eine Rechnung, deren Gesamtbetrag (=Bruttobetrag inkl. der geschuldeten Umsatzsteuer) **250 Euro** nicht übersteigt (Kleinbetragsrechnung), muss abweichend von § 14 Abs. 4 UStG nur folgende Angaben enthalten (vgl. § 33 UStDV):

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Rechtsanwalts,
2. das Ausstellungsdatum,
3. den Umfang und die Art der sonstigen Leistung und
4. das Entgelt inkl. des auf die Leistung entfallenden Steuerbetrages in einer Summe und den anzuwendenden Steuersatz (im seltenen Ausnahmefall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Beratungsleistung eine Steuerbefreiung gilt).

Aus Rechnungen über Kleinbeträge kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn der Rechnungsempfänger den Rechnungsbetrag unter Berücksichtigung des in der Rechnung angegebenen Steuersatzes selbst in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt (§ 35 UStDV). Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Abschn. 15.4. UStAE verwiesen.

## 1.7 Rechnungsberichtigungen

Eine nicht alle Mindestangaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG oder unzutreffende Angaben enthaltende Rechnung kann berichtigt werden (§ 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV). In der berichtigten Rechnung werden nur die fehlerhaften Angaben **korrigiert**. Es muss weder eine neue Rechnung erstellt noch die alte Rechnung storniert werden. Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die ursprüngliche Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es genügt regelmäßig, wenn in diesem Dokument die fortlaufende Rechnungsnummer der ursprünglichen Rechnung angegeben wird. Nicht erforderlich ist die Angabe einer neuen Rechnungsnummer (vgl. Abschn. 14.11 UStAE).

Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung für eine von ihm erbrachte Leistung, wirkt dies nach einem Grundsatzurteil des BFH vom 20.10.2016 (Az.: V R 26/15, DStR 2016, 2967) auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Dies entschied der BFH entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung. Die Entscheidung ist von Bedeutung für Unternehmer, die trotz formaler Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen in Anspruch nehmen. Sie hatten bislang bei späteren Beanstandungen selbst im Fall einer Rechnungsberichtigung Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten. Die Steuernachzahlung musste im Rahmen der sog. Vollverzinsung zudem mit 6 Prozent jährlich verzinst werden. Beides entfällt nach der Entscheidung des BFH, die allerdings bis heute nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde.

Auch bei der Berichtigung der Rechnung gilt es die vergütungsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Der Rechtsanwalt kann eine unrichtige Berechnung nachträglich berichtigen, grundsätzlich auch übersehene Gebühren nachfordern. Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Rechtsanwalt in Bezug auf die Höhe der Gebühren bei Rahmengebühren gem. § 14 RVG sein Ermessen ausgeübt hat. Die Ausübung des Ermessens durch den Rechtsanwalt stellt die Bestimmung der Leistung durch ihn als Vertragspartei dar und erfolgt gem. § 315 Abs. 2 BGB durch Erklärung gegenüber dem Auftraggeber als anderer Vertragspartei. Sobald die Erklärung wirksam abgegeben ist, ist das Gestaltungsrecht des Rechtsanwalts durch diese Ausübung verbraucht und die Erklärung kann nicht mehr geändert oder widerrufen werden; sie ist für den Rechtsanwalt bindend (Burhoff in Gerold/Schmidt, RVG Kommentar, § 10 Rn. 33 f.).

## **1.8 Vorschuss**

Gem. § 9 RVG kann der Rechtsanwalt von seinem Auftraggeber für die entstandenen und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen einen angemessenen Vorschuss fordern. Die Vorschussnote bedarf keiner förmlichen Berechnung i. S. d. § 10 RVG (Enders in Hartung/Schons/Ender, RVG Kommentar, § 9 Rn. 31). Der Rechtsanwalt sollte die Anforderung eines Vorschusses aber deutlich als solche deklarieren (z. B. „Vorschuss“, „Vorschussrechnung“, „Vorschussliquidation“); ansonsten bleibt er bei der Schlussrechnung grundsätzlich an den abgerechneten Gebührensatz gebunden (OLG Köln, Urteil vom 12.10.2009, Az. 5 U 59/09). Dies gilt insbesondere bei Rahmengebühren gem. § 14 RVG (siehe auch Ziffer 1.7 a.E.).

Auch der Vorschuss unterliegt der Umsatzsteuer. Daher ist darauf zu achten, die Umsatzsteuer auf den Nettovorschuss zu erheben und gesondert in der Rechnung auszuweisen. Auch die Vorschussrechnung hat die Voraussetzungen des § 14 UStG zu erfüllen (vgl. Ziffer 1.2 ff).

Nach Fälligkeit der Vergütung (§ 8 RVG) hat der Rechtsanwalt den erhaltenen Vorschuss abzurechnen und etwaige Überzahlungen an den Mandanten zurückzahlen. Die Verrechnung des Vorschusses erfolgt in der Berechnung nach § 10 RVG. In dieser End-Berechnung ist der Vorschuss abzuziehen. Hierbei ist darauf zu achten, dass die insgesamt geschuldete Umsatzsteuer korrekt ausgewiesen wird. Es ist zweckmäßig, den Nettobetrag des Vorschusses vom endgültigen Netto-Honorar in der Berechnung abzuziehen und auf die verbleibende Differenz die Umsatzsteuer auszuweisen.

## 2. Vorsteuerabzug

### 2.1 Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Zum Vorsteuerabzug aus einer Rechnung ist grundsätzlich ein Unternehmer im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit berechtigt. Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind sog. Kleinunternehmer (vgl. Ziffer 1.1). Die von dem Rechtsanwalt geleisteten Vorsteuern sind von der Umsatzsteuer desselben Zeitraums abzuziehen bzw. – bei Überhang der Vorsteuern – zu erstatten.

Um seinen **Mandanten** den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, muss der Rechtsanwalt die erbrachten Leistungen in der Rechnung oder in Bezug genommenen Dokumenten so genau beschreiben, dass der Rechnungsempfänger nachweisen kann, dass die Leistungen für sein Unternehmen erbracht worden sind. Nicht für das Unternehmen erbracht werden Beratungsleistungen zugunsten von dessen Gesellschaftern oder zugunsten von Angestellten des Mandanten.

Vorbehaltlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer nach § 15 Abs. 1a, Abs. 1b und Abs. 2 UStG kann der **Rechtsanwalt selbst** als Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- die in Rechnungen im Sinne der §§ 14,14a UStG gesondert ausgewiesene gesetzliche Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für seine Kanzlei ausgeführt worden sind. Hierunter fallen etwa die Lieferung von Büromaterial, Fachliteratur oder sonstigem Anlagevermögen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;
- die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für seine Kanzlei in das Inland eingeführt worden sind;
- die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für seine Kanzlei;
- die Steuer für Leistungen i. S. d. § 13b Abs. 2 UStG, die für seine Kanzlei ausgeführt worden sind.

Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen UStG geschuldet werden. Ein **Scheinsozius** darf in seiner Rechnung über seinen Vergütungsanspruch keine Umsatzsteuer ausweisen. Sein Arbeitgeber kann die ihm falsch in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen, weil die Leistung nicht von einem Unternehmer erbracht worden ist (§ 15 UStG).

Wegen eines eventuellen **Abzugs ausländischer Vorsteuerbeträge** muss sich der in Deutschland zugelassene Rechtsanwalt an den ausländischen Staat wenden.

Der Rechtsanwalt muss im Besitz einer ordnungsgemäße Rechnung (§ 14 UStG) sein, d.h. eine Rechnung, in der die Angaben richtig und vollständig sind (vgl. oben Ziffer 1.2 ff). Fehlen die erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht für den Leistungsempfänger grundsätzlich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (BFH-Urteil vom 02.09.2010, Az.: V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.3, m.w.N.).

Eine Einschränkung für den Vorsteuerabzug ergibt sich aus § 15 Abs. 1a UStG, wonach Vorsteuerbeträge nicht abziehbar sind, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des §§ 4 Abs. 5



Satz 1 Nr. 1-4, 7, Abs. 7 EStG oder des § 12 Nr. 1 des EStG gilt (vgl. dazu ergänzend nachfolgend Ziffer 2.2.2).

## 2.2 Vorsteuerabzug für Reise-, Übernachtungs- und Bewirtungskosten

### 2.2.1 Reisekosten

Vorsteuern, die aus Anlass einer Auswärtstätigkeit im Inland anfallen, sind grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln des § 15 UStG abziehbar. Insbesondere muss eine nach den §§ 14, 14a UStG auf den Unternehmer ausgestellte Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, eine Kleinbetragsrechnung i. S. d. § 33 UStDV oder ein Fahrausweis i. S. d. § 34 UStDV vorliegen. Zu den allgemeinen Voraussetzungen nach den §§ 14, 14a, 15 UStG und für die Kleinbetragsrechnung i. S. d. § 33 UStDV wird auf die Ausführungen zu den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug verwiesen (s. o. unter 2.1.).

Der Vorsteuerabzug für Fahrtkosten des Rechtsanwalts und seiner Arbeitnehmer mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Bahn, Taxi, Flugkosten ist bei einer auf den Namen des Rechtsanwalts lautenden Rechnung und bei Kleinbetragsrechnungen gegeben.

Für sog. **Fahrausweise** gelten besondere Regelungen. Fahrausweise sind Dokumente, die einen Anspruch auf Beförderung von Personen gewähren (§ 34 UStDV). Rechnungen über die Benutzung eines Taxis oder Mietwagens sind gem. Abschn. 14.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE keine Fahrausweise. Fahrausweise gelten als Rechnung i. S. d. § 14 UStG, wenn sie mindestens die folgenden Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, der die Beförderungsleistung ausführt; dem ist genügt, wenn sich auf Grund der in dem Fahrausweis aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift eindeutig feststellen lässt,
2. das Ausstellungsdatum,
3. das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe,
4. den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt. Auf Fahrausweisen der Eisenbahnen, die dem öffentlichen Verkehr dienen, kann an Stelle des Steuersatzes die Tarifentfernung angegeben werden und
5. im Fall der Anwendung des § 26 Abs. 3 UStG einen Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung von Personen im Luftverkehr.

Fahrausweise für eine grenzüberschreitende Beförderung im Personenverkehr und im internationalen Eisenbahn-Personenverkehr gelten nur dann als Rechnung i. S. d. § 14 UStG, wenn eine Bescheinigung des Beförderungsunternehmers oder seines Beauftragten darüber vorliegt, welcher Anteil des Beförderungspreises auf die Strecke im Inland entfällt. In der Bescheinigung ist der Steuersatz anzugeben, der auf den auf das Inland entfallenden Teil der Beförderungsleistung anzuwenden ist.

Für weitere Einzelheiten wird auf Abschn. 14.7, 15.5 UStAE verwiesen.

Generell unzulässig ist ein Vorsteuerabzug aus Pauschalen.

## 2.2.2 Bewirtungs- und Übernachtungskosten

Unter Bewirtungskosten sind die Kosten zu verstehen, die für eine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass oder für die Bewirtung von Arbeitnehmern des bewirtenden Unternehmens (außerhalb von Betriebsveranstaltungen i. S. d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) anfallen. **Ertragsteuerlich** sind die Aufwendungen für die Bewirtung von Personen betrieblich veranlasste Aufwendungen, der Betriebsausgabenabzug wird jedoch durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, Abs. 7 EStG eingeschränkt.

**Umsatzsteuerlich** gesehen liegt in der Regel eine Leistung eines anderen Unternehmers, etwa einer Gaststätte, für das eigene Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vor. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist zunächst das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. d. § 14 UStG (vgl. Ziffer 1.2. ff.). Die Regelung des § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG, wonach die auf die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer grundsätzlich nicht abziehbar ist, ist nach Satz 2 der Vorschrift auf angemessene und nachgewiesene Bewirtungskosten nicht anzuwenden.

Das bedeutet, dass **angemessene und ordnungsgemäß nachgewiesene Bewirtungskosten** ertragsteuerlich zwar nur zu 70 Prozent als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG), umsatzsteuerlich die auf die angemessenen Bewirtungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge jedoch in voller Höhe abgezogen werden können.

Soweit es sich dagegen um **unangemessene Bewirtungskosten** handelt, ist der Vorsteuerabzug mangels unternehmerischer Veranlassung des Leistungsbezugs nicht möglich (vgl. Abschn. 15.6 Abs. 6 Satz 3 UStAE). Ob Bewirtungskosten angemessen sind, ist nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu beurteilen (Abschn. 15.6 Abs. 6 Satz 2 UStAE). Eine verbindliche Obergrenze für die Bestimmung der Angemessenheit gibt es nicht. Es entscheidet der Einzelfall. Rechnungsbeträge von bis zu 100 EUR pro bewirteter Person und Anlass werden in der Regel nicht beanstandet.

Freiwillig an das Bedienungspersonal gezahltes Trinkgeld unterfällt nicht der Umsatzsteuer. Entsprechend ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich (vgl. Abschn. 10.1. Abs. 5 Satz 3 UStAE).

Für den **Betriebsausgabenabzug** müssen Rechnungen mit einem Bruttorechnungsbetrag von **über 250 Euro**

- Name und Anschrift der Gaststätte inklusive deren Umsatzsteuer- oder Steueridentifikationsnummer,
- Name und Anschrift des bewirtenden Rechtsanwalts,
- Rechnungsnummer,
- den Tag der Bewirtung,
- die genaue Bezeichnung der Speisen nach Art und Anzahl,
- das Entgelt mit Steuersatz und -betrag sowie
- das Ausstellungsdatum der Rechnung

beinhalten (vgl. R 4.10 Abs. 8 Einkommensteuerrichtlinien – EStR).

Abweichend hiervon reicht für den Vorsteuerabzug anstatt der genauen Bezeichnung der Speisen nach Art und Anzahl die Angabe „Speisen und Getränke“ (R 4.10 Abs. 8 Satz 9 EStR). Für Rechnungen **bis zu 250 Euro** muss die Rechnung den Namen des bewirteten Steuerpflichtigen nicht enthalten (R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR).

Für **Übernachtungs- und Verpflegungskosten von Arbeitnehmern** anlässlich einer dienstlich bedingten Auswärtstätigkeit ist der Vorsteuerabzug möglich, wenn eine an den Arbeitgeber (Unternehmer) als Leistungsempfänger adressierte Rechnung vorliegt. Nicht ausreichend für den Vorsteuerabzug ist eine an den Arbeitnehmer adressierte Rechnung, die vom Arbeitgeber lediglich erstattet wird. Da der Arbeitnehmer selbst kein Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG ist, kann er selber auch keinen Eigenbeleg mit Umsatzsteuer ausstellen.

### **3. Organisatorisches**

#### **3.1 Aufbewahrung von Rechnungen**

Ein Unternehmer hat ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat, **zehn Jahre** aufzubewahren (§ 14b UStG). Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

Gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG müssen die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit für den gesamten Zeitraum gewährleistet werden. Elektronisch übermittelte Rechnungen sind in dem elektronischen Format der Ausstellung bzw. des Empfangs aufzubewahren. Es genügt nicht, wenn elektronisch übermittelte Rechnungen ausgedruckt und in Papierform aufbewahrt werden.

Dabei ist zu beachten, dass Handakten gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 BRAO bereits nach sechs Jahren vernichtet werden können, weshalb sich die Aufbewahrung einer Rechnungskopie in der Buchhaltung der Kanzlei empfiehlt.

#### **3.2 Soll-/Ist-Besteuerung**

Rechtsanwälte erzielen grundsätzlich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese Sonderstellung im Ertragsteuerrecht wirkt sich positiv im Umsatzsteuerrecht aus. Denn gem. § 20 UStG kann das Finanzamt einem Unternehmer gestatten, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten (Soll-Versteuerung), sondern nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung) zu berechnen, soweit der Unternehmer Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs ausführt.

##### **Grundsatz: Soll-Versteuerung:**

Der Rechtsanwalt hat bei Inrechnungstellung seiner Beratungsleistungen dem Nettoumsatz die Umsatzsteuer nach dem jeweils anwendbaren Umsatzsteuersatz hinzuzurechnen. In seiner monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung hat er die im vergangenen Monat entstandene Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen (§ 18 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer ist nach den vereinbarten Entgelten zu berechnen (§ 16 Abs. 1 S. 1 UStG). Sie entsteht bei anwaltlichen Beratungsleistungen bei Ausführung der Leistungen, bei Vorschussrechnung mit Vereinnahmung des Rechnungsbetra-

ges (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a UStG). Auf den Zeitpunkt der Entrichtung des Entgeltes kommt es für die Steuerentstehung bei Sollversteuerung nicht an (BFH, Urteil v. 22.08.2019 – V R 47/17).

Die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer gilt unabhängig davon, ob eine Rechnung gestellt wurde bzw. der Rechnungsadressat die Rechnung bereits bezahlt hat oder nicht. Der Unternehmer muss die Umsatzsteuer also vorfinanzieren, wenn Leistungserbringung und Vereinnahmung des Entgelts in unterschiedlichen Voranmeldungszeiträumen stattfinden. Dies kann zu finanziellen Engpässen führen, wenn der Rechnungsadressat verspätet zahlt. Dieser finanzielle Nachteil des Unternehmers wird umso größer, je weiter der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts vom Zeitpunkt der Leistungserbringung/Rechnungstellung abweicht.

#### **Vorteile der IST-Versteuerung:**

Diesen Liquiditätsnachteil hat der Rechtsanwalt, der die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnen darf (Ist-Versteuerung), nicht. Denn hier muss er die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem er das Entgelt tatsächlich vereinnahmt hat, an das Finanzamt abführen. Die Ist-Versteuerung schafft dem Rechtsanwalt also einen Liquiditätsvorteil, da er die Umsatzsteuer immer erst nach Vereinnahmung an das Finanzamt abführen muss. Dieser Vorteil wird noch verstärkt durch Berücksichtigung der Vorsteuer: Der Unternehmer kann die von ihm zu entrichtende Vorsteuer sofort in Abzug bringen, unabhängig davon, wann er die Rechnungen (z. B. für gelieferte Materialien) bezahlt.

#### **Beachte:**

- Die Ist-Versteuerung ist nur auf Antrag möglich. Ein solcher Antrag bedarf der Genehmigung durch die Finanzbehörde. Die Genehmigung kann auch durch schlüssiges Verhalten der Finanzbehörde erteilt werden.
- Die Genehmigung der Ist-Versteuerung für Umsätze aus einer freiberuflichen Tätigkeit ist nicht zu erteilen, wenn der Freiberufler für diese Umsätze aufgrund gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig Bücher führt, d.h. bilanziert, es sei denn, der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr hat nicht mehr als 500.000 Euro betragen.
- Die Genehmigung zur Ist-Versteuerung entfällt, sobald der Freiberufler gewerbliche Einkünfte erzielt.
- Eine Rechtsanwalts-Kapitalgesellschaft ist aufgrund ihrer Rechtsform stets zur Soll-Versteuerung verpflichtet.

### **3.3 Zusammenfassende Meldung**

Berät ein Rechtsanwalt einen Unternehmer aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, muss er dem Bundeszentralamt für Steuern eine sog. Zusammenfassende Meldung übermitteln, in der u. a. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers, d. h. des Mandanten, anzugeben ist.

Hierzu hat der BFH entschieden (vgl. BFH, Urt. vom 27.09.2017 – XI R 15/15, BStBl II 2018, 155), dass Rechtsanwälte die Abgabe dieser Meldung mit den darin geforderten Angaben nicht unter Berufung auf ihre anwaltliche Schweigepflicht verweigern dürfen. Rechtsanwälte müssen also diese mandatsbezogenen Daten zu Umsatzsteuerzwecken angeben. Der BFH räumte ein, dass Rechtsanwälten im Besteuerungsverfahren zwar gem. § 102 AO ein Auskunftsverweigerungsrecht zustehe, das sowohl

die Identität des Mandanten als auch die Tatsache seiner Beratung umfasse. Er urteilte jedoch, die im EU-Ausland ansässigen Mandanten hätten durch die Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber den Rechtsanwälten in deren Offenlegung in der Zusammenfassenden Meldung eingewilligt. Nach Ansicht des BFH ergebe sich dies aus dem EU-weit harmonisierten System der Besteuerung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen. Ob § 18a UStG die anwaltliche Schweigepflicht zulässigerweise einschränkt, konnte aufgrund dieser Interpretation offen bleiben.

Verweigert der Mandant die Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, kann der Rechtsanwalt gemäß Art. 19 UAbs. 2 MwStVO unterstellen, dass die Leistung für die Privatsphäre des Leistungsempfängers bezogen worden ist, mit der Folge, dass deutsche Umsatzsteuer auszuweisen ist (vgl. oben 1.1.).

Zu der vorstehenden Entscheidung des BFH vgl. auch die Anmerkung des Vorsitzenden des Ausschusses Steuerrecht ([BRAK-Mitt. 2018, 34](#)).

Hinweis: Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.

\* \* \*