

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Günter Hofmann
Unterabteilungsleiter III C
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IIIC2@bmf.bund.de

Kürzel
DE/Gi – S 13/18

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
12.11.2018

**Umsatzsteuer; Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der
ursprünglichen Ausstellung**

III C 2 – S 7286-a/15/10001 :003

2018/0792777

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Hofmann,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) dankt herzlich für die Möglichkeit zur
Stellungnahme. Gern führt er zu dem von Ihnen übersandten Entwurf eines BMF-Schreibens zu
den Konsequenzen des BFH-Urteils vom 20.10.2016 ([V R 26/15](#)) Folgendes aus.

Vorwort

Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) stellt in der Rechtsprechung zum Fall Senatex
([Urteil v. 15.09.2016, C-518/14](#)) klar, dass die Berichtigung einer Rechnung, die nicht alle
Bestandteile des § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG enthält, mit Rückwirkung erfolgen kann. Dadurch
bleibt ein vorgenommener Vorsteuerabzug erhalten. Folglich entstehen dem Steuerpflichtigen
auch bei späterer Berichtigung keine Nachzahlungszinsen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat daraufhin seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben und gleichfalls entschieden ([Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15](#)), dass eine Rechnungsberichtigung nach § 31 Abs. 5 UStDV beim Rechnungsempfänger hinsichtlich seines Rechts auf Ausübung des Vorsteuerabzugs Rückwirkung entfalten kann.

Er konkretisierte in seinem Urteil gleichsam die Voraussetzungen für die Berichtigungsfähigkeit. Demnach ist ein Dokument dann eine Rechnung und mithin berichtigungsfähig, wenn es bestimmte Mindestangaben enthält. Es muss „*Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer*“ enthalten. Diese Angaben müssen darüber hinaus bestimmte Mindeststandards erfüllen. Es reicht nach Ansicht des BFH aus, dass diese Angaben „*nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.*“ ([a.a.O., Rn. 19](#)).

Der DStV begrüßt außerordentlich, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Konsequenzen der genannten Rechtsprechung in einem Schreiben erläutert und dabei insbesondere versucht, die Mindeststandards der Rechnungsangaben mit Beispielen zu verdeutlichen. Der DStV ergänzt nachfolgende Verbesserungsvorschläge:

Zu Randnummer 1.: Anwendbarkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung

Die genannten Urteile betrafen ausschließlich Fälle, in denen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, obwohl keine ordnungsgemäßen Rechnungen nach §§ 14, 14a UStG vorlagen. Der Entwurf des BMF-Schreibens nimmt zwar ausdrücklich Bezug auf die genannte EuGH- bzw. BFH-Rechtsprechung. Das BMF grenzt die Grundsätze jedoch nicht explizit auf diese Fälle ein.

Deshalb gehen wir davon aus, dass die Grundsätze auch gelten sollen, wenn ein Steuerpflichtiger erkennt, dass eine Rechnung fehlerhaft ist, und daher zunächst keinen Vorsteuerabzug vornimmt. Der DStV bittet insoweit höflich um eindeutige Klarstellung, um Missverständnisse zu vermeiden.

Zu Randnummer 14.: Mindestanforderungen an den Ausweis des Leistungsempfängers

Gemäß Rn. 14 des BMF-Schreibens ist es ausreichend, wenn der Leistungsempfänger durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar ist. Eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern muss dabei ausgeschlossen sein. Im Umkehrschluss dürfte nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Rechnung, in der kein Leistungsempfänger ausgewiesen ist, nicht berichtigungsfähig sein.

Da Kassenbons regelmäßig keinen Leistungsempfänger ausweisen, werfen vorgenannte Grundsätze für diese Art der Rechnung Fragen auf. Unklar ist insbesondere, ob Kassenbons insoweit berichtigungsfähig sind. Solange ein Unternehmer bei Ladeneinkäufen mit Kassenbon die Höchstgrenzen für Kleinbetragsrechnungen (ab 01.01.2018: 250 €) nicht überschreitet, ist das kein Problem. In diesen Fällen kann die Angabe des Leistungsempfängers generell entfallen (§ 33 UStDV). Allerdings wird der fehlende Ausweis des Empfängers dann zum Problem, wenn ein Unternehmer die Höchstgrenze überschreitet. Macht er in diesen Fällen versehentlich den Vorsteuerabzug geltend, könnte ihm die rückwirkende Rechnungsberichtigung verwehrt sein. Würde der fälschlicherweise vorgenommene Vorsteuerabzug später etwa im Rahmen einer Außenprüfung entdeckt, könnten dem Steuerpflichtigen zusätzlich Verzinsungsschäden entstehen.

Der DStV regt an, die Bedeutung des Kassenbons für die Praxis stärker zu berücksichtigen. Es handelt sich hierbei um ein weit verbreitetes Rechnungsformat. Insbesondere beim Massengeschäft des Einzelhandels, der oftmals stark von Laufkundschaft geprägt ist, ist die Ausgabe von Kassenbons Usus. Daher sollten Kassenbons aus Sicht des DStV rückwirkend berichtigt werden können. Er regt eine entsprechende Klarstellung in dem BMF-Schreiben an.

Zu Randnummer 17.: Mindestanforderung an den Ausweis der ausgewiesenen Umsatzsteuer

Der Entwurf des BMF-Schreibens bestimmt in Rn. 17: *„Ein gesondert ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag liegt nicht vor, wenn in der Rechnung neben dem Bruttorechnungsbetrag nicht auch der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag angegeben ist.“*

Diese Formulierung ist aus Sicht des DStV misslich. Sie suggeriert, dass neben dem Ausweis des Steuerbetrags auch ein Bruttorechnungsbetrag ausgewiesen werden muss. §§ 14,

14a UStG setzen jedoch für eine ordnungsgemäße Rechnung den Ausweis eines Bruttobetrags nicht voraus. Der DStV regt daher folgende Formulierung an:

„Ein gesondert ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag kann nicht dadurch ersetzt werden, dass neben dem Entgelt ein Bruttorechnungsbetrag angegeben wird.“

Zu Randnummer 22.: Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses

Rn. 22 des BMF-Schreibens bestimmt, dass rückwirkende Rechnungsberichtigungen kein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen sollen. An dieser Stelle geht die Finanzverwaltung über die Grundsätze des genannten BFH-Urteils hinaus. Dort konnte explizit offen gelassen werden, ob die Rechnungsberichtigung ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sein kann ([a.a.O., Rn. 26](#)).

Das BMF begründet seine Sichtweise mit Verweis auf Rn. 28 f. des EuGH-Urteils Senatex. Der EuGH führt darin aus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bereits entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstanden ist. Die berichtigte Rechnung habe keine Auswirkung auf die Entstehung des Steueranspruchs. Das Abstellen des BMF auf die EuGH-Rechtsprechung ist wegen der unterschiedlichen rechtssystematischen Bedeutung der Rechnung auf europäischer und nationaler Ebene für den Vorsteuerabzug nicht überzeugend. Der EuGH erachtet die ordnungsgemäße Rechnung lediglich als formelle Voraussetzung, um das Abzugsrecht auszuüben ([a.a.O., Rn. 29](#)). Der nationalen Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und der BFH-Rechtsprechung folgend ([a.a.O., Rn. 17](#)), ist die ordnungsgemäße Rechnung hingegen materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Wenn die ordnungsgemäße Rechnung nach nationaler Sichtweise materielle Voraussetzung ist, dann ist es aus Sicht des DStV vorstellbar, die rückwirkende Rechnungsberichtigung als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzuerkennen.

Praktisch dürfte sich die Sichtweise der Finanzverwaltung zwar nur in wenigen Fällen tatsächlich nachteilig für die Steuerpflichtigen auswirken: Zunächst müsste der Vorsteuerabzug mangels ordnungsgemäßer Rechnung unterblieben sein. In späteren Jahren müsste dann eine Rechnungsberichtigung erfolgen. Es dürften zu diesem Zeitpunkt zudem keine alternativen

Änderungsmöglichkeiten nach der Abgabenordnung vorliegen. Darüber hinaus dürfte der Steuerpflichtige in den meisten Fällen der fehlenden Korrekturmöglichkeit durch das Anfordern einer Stornorechnung in Verbindung mit einer neuen Rechnung Abhilfe schaffen können. Dadurch wäre der Vorsteuerabzug (wenn auch erst im Zeitpunkt der neuen Rechnung) gesichert.

Ein Restrisiko aber verbliebe für die Fälle, in denen eine neue Rechnung nicht mehr ausgestellt werden kann, z.B. weil der leistende Unternehmer nicht mehr am Markt existiert. Der Unternehmer könnte infolge der Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund mangelnder Korrekturnorm in solchen Fällen belastet sein.

Zur stringenten Umsetzung des Neutralitätsgedankens der Umsatzsteuer sollte die Finanzverwaltung ihre restriktive Sichtweise zum Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses bei rückwirkender Rechnungsberichtigung überdenken.

Zu Randnummer 24.: Zeitliche Anwendungsregelung bei rückwirkender Rechnungsberichtigung

Rn. 24 des BMF-Schreibens bestimmt eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2018 für die Fälle, in denen Rechnungsberichtigungen mit Rückwirkung vorliegen: Steuerpflichtige können danach gleichwohl den Vorsteuerabzug in dem Besteuerungszeitraum geltend machen, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird. Eine Berufung auf die Regelung scheidet ausweislich Rn. 24 dann aus, wenn der Vorsteuerabzug bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.

Die Ausführungen in Rn. 24 könnten dafür sprechen, die zu Randnummer 1 aufgeworfene Frage dahingehend zu beantworten, dass das BMF-Schreiben auch für die Fälle gelten soll, in denen der Steuerpflichtige aufgrund der fehlerhaften Rechnung zunächst auf einen Vorsteuerabzug verzichtet hat.

Sofern dies so gemeint sein sollte, begrüßt der DStV die Nichtbeanstandungsregel. Bei rückwirkender erstmaliger Geltendmachung der Vorsteuer müssten sonst berichtigte Steuererklärungen abgegeben werden. Bürokratischer Aufwand würde durch die Nichtbeanstandungsregelung sinnvoll vermieden. Für solche Fälle regt der DStV an, sie über

den geplanten Zeitraum hinaus auszuweiten. Es sollte unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität generell nicht beanstandet werden, wenn in den Fällen, in denen die Rechnung fehlerhaft ist und der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht wurde, die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum in Abzug gebracht wird, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird.

Zu Randnummer 25.: Ankündigung weiterer BMF-Schreiben

Der DStV begrüßt, dass weitere BMF-Schreiben zu weiteren höchstrichterlichen Entscheidungen geplant sind, die den Anwendungsbereich der §§ 14, 15 UStG betreffen.

Insbesondere die Feststellung des EuGH in der Rechtssache Barlis ([Urteil v. 15.09.2016, C 516/14](#)) sollte dabei in ein weiteres BMF-Schreiben eingehen. Der EuGH entschied hier: Nationale Steuerbehörden sind nicht berechtigt, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung des Steuerpflichtigen nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt. Dies gelte jedenfalls dann, wenn die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen ([a.a.O., Rn. 49](#)).

Angesichts dieser EuGH-Rechtsprechung stellt sich aus Sicht des DStV insbesondere die Frage, ob bzw. in welchen Fällen eine Rechnungsberichtigung überhaupt noch notwendig wird.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
