

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Per E-Mail: guenter.hofmann@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Dr. Günter Hofmann
Leiter Unterabteilung III C - Umsatzsteuer
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

20. April 2017

**Rückwirkende Rechnungsberichtigung
Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen „Senatex“ und „Barlis 06“**

Sehr geehrter Herr Dr. Hofmann,

im September 2016 hat sich der EuGH in zwei Entscheidungen zu den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung geäußert. In der Rechtssache „Senatex“ (Urteil vom 15. September 2016, C-518/14) befasst er sich zudem mit der seit der Entscheidung „Pannon Gep“ kontrovers diskutierten Frage der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung. Er stellt darin klar, dass Rechnungsberichtigungen Rückwirkung zukommt und verwirft damit im Ergebnis die deutsche Vollverzinsung von Umsatzsteuer-Nachforderungen, die er für unverhältnismäßig und dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer widersprechend hält.

In der sog. „Barlis 06“-Entscheidung (Urteil vom 15. September 2016, C-516/14) äußerte sich der EuGH u. a. zur formellen Rechnungsanforderung der Leistungsbeschreibung. Diese muss zwar

in der Rechnung enthalten sein, um nachvollziehen zu können, welche Art von Leistung erbracht wurde. Das bedeutet aber nicht, dass die Leistungsbeschreibung erschöpfend alles bis ins letzte Detail darlegen muss. Es muss der Finanzbehörde lediglich möglich sein, die Entrichtung der geschuldeten Steuer auf Seiten des Leistenden und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts auf Seiten des Leistungsempfängers kontrollieren zu können. Im Falle eines notwendigen Nachweises, dass eine Rechnung alle notwendigen Rechnungsanforderungen beinhaltet, muss die Finanzbehörde alle Dokumente zum Beweis heranziehen. Das gilt unabhängig davon, ob in der eigentlichen Rechnung explizit auf das Dokument Bezug genommen wird, wie dies derzeit von der deutschen Finanzverwaltung gefordert wird. In seiner Begründung beruft sich das Gericht auf das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität, das den Vorsteuerabzug gewährt, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Wenn die Finanzverwaltung über Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hat sie die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.

Aufgrund beider Urteile erwarten die Unternehmen für die Praxis Erleichterungen, da die hohen formalen Anforderungen an eine korrekte Rechnung und die drohenden Zinsforderungen bei einem bloßen Formfehler ein hohes Risiko für die Unternehmen darstellen. Auch nach den Entscheidungen ergeben sich jedoch eine Reihe von Fragen auf Seiten der Unternehmen, die in einem BMF-Schreiben geklärt werden sollten.

Weitere Erkenntnisse aus dem BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016

Zunächst hat der BFH mit seiner Entscheidung vom 20. Oktober 2016, Az. V R 26/15, bereits Hinweise dazu gegeben, wann eine berichtigungsfähige Rechnung gegeben ist. Danach ist ein Dokument „jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält“ (Rz. 19). Damit legt der BFH die aus seiner Sicht erforderlichen Essentials einer Rechnung dar. Wir gehen davon aus, dass sich die Finanzverwaltung dieser Sichtweise anschließen wird. Mit Blick auf die zu § 14c UStG ergangene Rechtsprechung, nach der die Steuer auch dann geschuldet wird, wenn nicht alle Angaben des § 14 Abs. 4 bzw. § 14a UStG vorhanden sind (vgl. auch A 14c.2 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE) sollten aus Sicht der Praxis die Anforderungen an die zu korrigierende Rechnung entsprechend niedrig sein.

Der BFH führt zum Vorliegen einer Rechnung in o. g. Rz. 19 weiter aus: „Hierfür reicht es aus, dass sie diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.“

Beurteilungsmaßstab

In diesem Zusammenhang sollte geklärt werden, inwieweit Angaben „richtig“ sein müssen, damit die Rechnung rückwirkend berichtigungsfähig ist. „Offensichtlich falsche“ Angaben in einer Rechnung schließen nach ersten Einschätzungen der Finanzverwaltung die Berichtigung aus. Dabei stellt sich die Frage, was „offensichtlich“ ist. Zudem ist zu klären, ob es auf die objektive Sachlage oder die objektivierte Sicht des Rechnungsempfängers ankommt. Letztlich kann es u. E. aber nur auf die Erkenntnismöglichkeiten des Rechnungsempfänger ankommen.

Wir wurden darauf hingewiesen, dass die zur Prüfung der USt-IdNr. im belgischen System hinterlegten Adressdaten oft sehr alt sind. Fraglich ist, ob dies zu Problemen hinsichtlich der Berichtigungsfähigkeit einer Rechnung führt oder es ausreicht, dass aus den bekannten Daten der Rückschluss auf das Unternehmen möglich ist.

Angabe der ausgewiesenen Umsatzsteuer

Klärungsbedürftig ist, ob es hierfür genügt, dass in der Rechnung ein Hinweis auf die Steuerfreiheit, Nichtsteuerbarkeit, Nichterhebung der Umsatzsteuer nach § 19 UStG oder Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG oder überhaupt kein ausdrücklicher Hinweis auf den Grund des fehlenden Steuerausweises enthalten ist. Reicht es aus, wenn sich aus der Leistungsbeschreibung der Schluss auf den Steuersatz ergibt? In den Fällen des fehlerhaften Nichtausweises sollte eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sein, da es aufgrund der unterschiedlichen Zeitpunkte von Umsatzsteuerentstehung und Vorsteuerabzugsberechtigung zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Zinsvorteilen für den Fiskus käme und die vom EuGH geforderte Neutralität der Umsatzsteuer nicht gewahrt wäre.

Auch im Fall einer „verunglückten“ Organschaft, bei der Abrechnungspapiere / Pro-Forma-Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis gestellt wurden und sich später herausstellt, dass die Organschaft nicht anzuerkennen ist, sollten die ergänzten Abrechnungspapiere / Pro-Forma-Rechnungen ebenfalls Rückwirkung entfalten.

Wird eine steuerpflichtige Leistung fälschlicherweise umsatzsteuerfrei abgerechnet, stellt sich die Frage, ob es sich bei der Rechnungsberichtigung um eine Korrektur eines formalen Rechnungsmangels handelt, die auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem der Unternehmer die ursprünglich fehlerhafte Rechnung erhalten hat. Oder handelt es sich um die Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c UStG, der keine Rückwirkung zukommt?

Klärungsbedürftig sind zudem die Fälle, bei denen die Umsatzsteuer in der Rechnung fehlerhaft ausgewiesen wurde.

Zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer

Der leistende Unternehmer weist in einer Rechnung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer Umsatzsteuer in Höhe von 19 % aus, obwohl 7 % der richtige Steuersatz wäre. Dies wird Jahre später erkannt.

Der leistende Unternehmer weist in einer Rechnung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer Umsatzsteuer in Höhe von 19 % aus, obwohl das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist.

Zu niedrig ausgewiesene Umsatzsteuer

Der leistende Unternehmer weist in einer Rechnung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer Umsatzsteuer in Höhe von 7 % aus, obwohl 19 % richtig wären.

Kommt auch in diesen Fällen eine rückwirkende Berichtigung in Betracht?

Leistungsbeschreibung

In Bezug auf die Leistungsbeschreibung genügt es aus Sicht des BFH, „dass – wie im Streitfall – die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.“ In seiner Entscheidung lässt der Senat letztlich offen, ob die ursprünglichen Rechnungen bereits diesen Anforderungen standhalten, ggf. auch unter Anwendung der Grundsätze des sog. Barlis-Urteils des EuGH vom 15. September 2016, C-516/14. Jedenfalls scheint er von der sehr strengen Rechtsprechung zur korrekten Leistungsbeschreibung abzurücken. Wir gehen davon aus, dass auch die Finanzverwaltung diesen Schritt vollziehen wird und die Barlis-Entscheidung entsprechend angewendet wird. Eine Klarstellung wäre insoweit sinnvoll.

Stornorechnungen

Im Fall einer Rechnungskorrektur ist häufig die favorisierte Lösung der Buchhaltung, die Rechnung vollständig zu stornieren. Der Umgang mit Stornorechnungen bleibt jedoch kritisch, da derzeit eine Stornorechnung nur dann als unproblematisch gehalten wird, wenn die ursprüngliche Rechnung noch im System vorhanden und mithin der Rückschluss auf diese möglich ist. Überwiegend scheint eine Stornorechnung als schädlich eingestuft zu werden; besser sei die Ergänzung der ursprünglichen Rechnung. Damit wäre die weit verbreitete Praxis der Stornos betroffen, die ggf. für beide Seiten (Rechnungssteller und -empfänger) geändert werden muss. Stornos sind in der Praxis eine gängige Handhabung bei der Rechnungsberichtigung. Insbesondere der Rechnungsempfänger hat ein hohes Interesse an der einwandfreien Klarstellung, ob diese Praxis fortgeführt werden kann. Anderenfalls wird er häufig seinen Berichtigungsanspruch gegenüber dem Rechnungssteller nicht durchsetzen können. Dieser

Punkt sollte daher möglichst kurzfristig im Sinne der Praxis klargestellt werden. Sollte die Finanzverwaltung Stornorechnungen als schädlich einstufen, wären Ausführungen dazu wünschenswert, wann sie von einem Rechnungsstorno ausgeht.

Weiterhin ist unklar, ob die Berichtigung auch auf dem eingescannten Originaldokument erfolgen kann. Mit Blick auf die Zulässigkeit der digitalen Archivierung sowohl auf Rechnungssteller- wie Rechnungsempfängerseite sollte das der Fall sein. Wenn das nicht möglich wäre, bestünde der Zwang zur Papierablage.

Rückwirkung des Vorsteuerabzugs

Zudem stellt sich die Frage, auf welchen Zeitpunkt die Rückwirkung in den Fällen zu beziehen ist, in denen die Vorsteuer bei fehlerhafter Rechnungsausstellung entsprechend der bisherigen Rechtsauffassung erst zum Zeitpunkt des Vorliegens der berichtigten Rechnung gezogen wurde. Ein verpflichtendes Abstellen auf den Zeitpunkt des Zugangs der zunächst unvollständigen Rechnung würde zu erheblichem Aufwand führen. Es sollte daher nicht beanstandet werden, dass der Vorsteuerabzug im Voranmeldungszeitraum des Eingangs der korrigierten Rechnung vorgenommen wird (spiegelbildlich zur Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt 13.7 UStAE).

Rechnungsberichtigung als rückwirkendes Ereignis

Geklärt werden sollte zudem, ob die Berichtigung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO einzustufen ist. Hiervon hängt ab, ob eine bestandskräftige Umsatzsteueranmeldung aufgrund einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung verfahrensrechtlich korrigiert werden kann.

Vorsteuerabzug ohne Rechnungsberichtigung

Die Finanzverwaltung sollte auch das „Barlis 06“-Urteil des EuGH umsetzen und einen Vorsteuerabzug ohne Rechnungskorrektur zulassen. Informationen, über die der Rechnungsempfänger bereits verfügt, die jedoch ggf. nicht in der Rechnung enthalten sind, sind nach der EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen:

Beispiel 1: Die Rechnung enthält nicht die Steuernummer des Leistenden; diese wurde jedoch schon bei der Kreditorenanlage im ERP-System bei den Stammdaten erfasst und ist somit beim Rechnungs-/Leistungsempfänger verfügbar.

Beispiel 2: Die Rechnung enthält aufgrund eines technischen Fehlers nicht die Steuernummer des Leistenden, jedoch die Rechnungen zuvor enthalten diese, so dass diese beim Rechnungs-/Leistungsempfänger verfügbar ist.

In der Gesamtbetrachtung spricht in diesen Fällen nichts gegen einen Vorsteuerabzug bereits bei Erhalt der unvollständigen Rechnung, da der Rechnungsempfänger davon ausgehen kann, dass eine Berichtigung nur ein formeller Akt ist und die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Dies würde bspw. den Vorsteuerabzug in Fällen ermöglichen und damit die umsatzsteuerliche Neutralität wahren, in denen der Rechnungsersteller und Leistende nicht mehr greifbar – da insolvent oder liquidiert – ist.

Unseres Wissens nach befassen sich die Referatsleiter Umsatzsteuer in ihrer turnusmäßigen Sitzung Ende April 2017 mit der Umsetzung der Urteile. Wir hoffen, dass Sie unsere Anmerkungen und klärungsbedürftigen Fragen bei der Formulierung eines BMF-Schreibens berücksichtigen werden, um die in der Praxis für die Unternehmen notwendige Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen. Für weiterführende Gespräche stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Berthold Welling



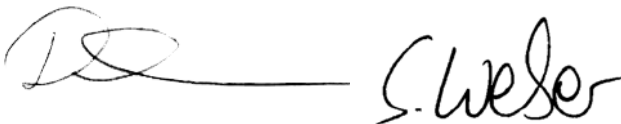
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Benjamin Koller



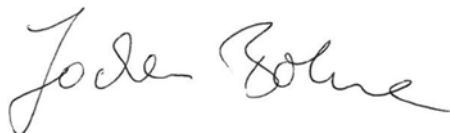
BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Sabine Weber



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Till Hannig



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Jochen Bohne



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

