

# Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 7, Oktober 2020

## BMF zur rückwirkenden Rechnungskorrektur

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sein lange erwartetes Schreiben zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung veröffentlicht. Es folgt hierbei weitgehend der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und insbesondere der (engen) Interpretation durch den Bundesfinanzhof (BFH), hat aber auch einige Überraschungen zu bieten.

### Unionsrechtliche Situation

Wie das BMF ausführt, steht die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts unter der Voraussetzung des Besitzes einer Rechnung. Eine Rechnung mit Steuerausweis soll nach dem Willen des BFH (und des BMF) jedoch nicht lediglich eine formelle Voraussetzung sein. Das bedeutet: Der Besitz einer Rechnung mit Steuerausweis bleibt nach Auffassung des BMF einstweilen eine zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Ein umfassender „Irgendwie-Nachweis“ der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ist somit nach Verwaltungsauffassung nicht möglich.

Liegt eine ordnungsgemäße Rechnung nicht vor, bleiben dem BMF zufolge zwei Wege, um den Vorsteuerabzug dennoch vornehmen zu können: der objektive Nachweis einzelner materieller Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Rechnungsergänzung) und die Rechnungskorrektur.

### Ausnahmen vom Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung: Ergänzung mit zusätzlichen Informationen

Wenn der Unternehmer eine Rechnung besitzt, die nicht alle Rechnungsvoraussetzungen erfüllt und die nicht berichtigt wurde, kann der Vorsteuerabzug dem BMF zufolge trotzdem zu gewähren sein. Dies soll dann der Fall sein, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. Diese Ergänzung der Rechnung nimmt offenbar Bezug auf die „vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen“ der EuGH-Rechtsprechung (vgl. „Barlis 06“). Sie darf nicht mit der Korrektur einer Rechnung verwechselt werden, bei der fehlende Angaben nachgetragen werden (mehr dazu unten). Schlagwortartig ausgedrückt handelt es sich hier vielmehr um einen Irgendwie-Nachweis der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug mit Ausnahme des Besitzes der Rechnung selbst.

Im Einzelnen bedeutet das: Der Unternehmer kann mit anderen Beweismitteln den objektiven Nachweis erbringen, dass ihm andere Unternehmer auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben. Die Anforderungen des BMF sind (erwartbar) eng: Ein solcher Nachweis kann nur „ausnahmsweise“ geltend gemacht werden, es ist ausdrücklich ein strenger Maß-

stab anzusetzen und die Beweismittel müssen eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen. Eine Pflicht der Finanzbehörden zur Ermittlung fehlender Informationen von Amts wegen ist (ebenso erwartbar) ausgeschlossen und Zweifel und Unklarheiten wirken zulasten des Unternehmers. Allerdings scheint die Ergänzung der Rechnung – anders als die Korrektur der Rechnung – keinen besonderen formellen Anforderungen zu unterliegen, die „zusätzlichen Informationen“ müssen also zum Beispiel nicht unbedingt ausdrücklich auf die betreffende Rechnung bezogen sein.

In diesem Zusammenhang ist außerdem interessant, dass das BMF in Zusammenhang mit einer Rechnungsergänzung zumindest vordergründig nur verlangt, dass in der Rechnung die Steuer offen ausgewiesen ist. Weitergehende Ausführungen zu Mindestvoraussetzungen ergänzungsfähiger (oder nicht ergänzungsfähiger) Rechnungen finden sich in diesem Zusammenhang nicht. Ob demnach das BMF für den Fall der Rechnungsergänzung tatsächlich nur einen offenen Steuerausweis als unverzichtbar ansieht, ist unklar, scheint aber nicht ausgeschlossen zu sein.

Wie sich an etwas versteckter Stelle ergibt (Rz. 28 des Schreibens), wirkt im Ergebnis auch die Ergänzung der Rechnung zurück: Der Vorsteuerabzug ist in dem Zeitpunkt zu gewähren, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag.

## Rechnungskorrektur

Nach Meinung des BMF ist der Fall einer fehlenden Rechnung – dann ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich - von dem Fall einer fehlerhaft erteilten Rechnung abzugrenzen. In letzterem Fall wird zwischen rückwirkend berichtigungsfähigen und nicht rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnungen unterschieden.

Ein Dokument ist nach dem BMF (und dem BFH) dann eine rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (Besonderheiten gelten für Kleinbetragsrechnungen nach § 33 UStDV). Zu allen diesen Merkmalen macht das BMF ausführliche und aufschlussreiche Angaben. Grundsätzlich genügt es, dass die Rechnung die genannten Angaben enthält und diese nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

Wie das BMF klarstellt, ist danach eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis, weil zum Beispiel irrtümlich eine Organschaft zwischen Rechnungsaussteller und -empfänger angenommen wurde oder der Leistende über die Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung irrt, nicht rückwirkend berichtigungsfähig. Eine bemerkenswerte Regelung sei hier jedoch besonders hervorgehoben: Nach Meinung des BMF sind Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis, in denen fälschlich von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 und 5 UStG ausgegangen wird und die deswegen einen Hinweis nach § 14a Abs. 5 UStG enthalten, gleichwohl unter den übrigen Voraussetzungen mit Rückwirkung berichtigungsfähig.

Das BMF sieht eine Rechnungskorrektur offenbar als nachrangig zur Rechnungsergänzung an, wie sich sowohl aus Rz. 14 als auch aus dem neuen Abschnitt 15.2a Abs. 7 Satz 1 UStAE ergibt. Der Grund hierfür ist nicht bekannt – ebenso, ob sich der Unternehmer nach Meinung des BMF im ersten Schritt unbedingt an einem Irgendwie-Nachweis versucht haben muss.

Eine Berichtigung kann ausdrücklich auch dadurch erfolgen, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt. Dennoch soll aber eine Rückwirkung offenbar nicht in jedem Fall erfolgen können. Hier wird nicht recht klar, wovon die steuerliche Rückwirkung eigentlich abhängig gemacht wird. Den Urteilen des BFH und des EuGH, auf die sich das BMF in Rz. 14 bezieht, lässt sich eine Unterscheidung zwischen einer Rechnungskorrektur und einer Stornierung mit Neuausstellung aber zumindest nicht ausdrücklich entnehmen.

Die erforderliche spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung kann, so das BMF, durch den Hinweis auf eine Berichtigung, Änderung oder Ergänzung der bisherigen Rechnung erfolgen. Ob das BMF damit zum Ausdruck bringen möchte, dass seiner Meinung nach für eine erfolgreiche Korrektur bzw. Ergänzung ein Hinweis auf die verfolgte Absicht notwendig ist, wird nicht ganz klar. Es dürfte sich darum empfehlen, gegebenenfalls auch einen solchen Hinweis aufzunehmen, um auf der sicheren Seite zu sein. Der Satz, dass eine Rechnung auch dann im Sinne des § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV „unzutreffend“ sei, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte

Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde, scheint sich darauf zu beziehen, dass unter Umständen eine nur irrtümlich für falsch gehaltene, tatsächlich aber korrekte Rechnung durch eine Korrektur erst verfälscht werden kann.

Die Rückwirkung nach Rechnungskorrektur ist kein Wahlrecht – sind die Voraussetzungen erfüllt, erfolgt sie nach dem BMF „immer“, gleichgültig, ob das zum Vorteil oder zum Nachteil des Steuerpflichtigen gerät. Wird eine Rechnung mit Rückwirkung berichtigt, so ist das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und die ursprüngliche Rechnung vorlag. Auf eine rückwirkende Korrektur von Voranmeldungen innerhalb eines Besteuerungszeitraums (im gewöhnlichen Veranlagungsverfahren das Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) könne aber verzichtet werden. Die Rechnung kann dem BMF zufolge bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt und vorgelegt werden. War die Rechnung nicht berichtigungsfähig, weil sie nicht den Mindestbestand an Angaben aufwies, so kann der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt und die zu berichtigenden Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat (Abschnitt 15.2a Abs. 7 Satz 14 UStAE).

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes (siehe Ausgabe 6 unseres Newsflashs Umsatzsteuer aktuell vom September 2020) eine Klarstellung vorsieht, dass die Korrektur einer Rechnung nicht als „rückwirkendes Ereignis“ im Sinne der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gelten soll. Eine entsprechende Regelung findet sich auch im BMF-Schreiben. Diese Klarstellung hat zwar auf die rückwirkende Rechnungsberichtigung als solche keinen Einfluss, jedoch ermöglicht eine Rechnungsberichtigung demnach zweifelsfrei keine zeitlich unbegrenzte Änderung von Steuerbescheiden.

Im Fall einer Rechnung mit zu niedrigem Steuerausweis kann der Vorsteuerabzug zweistufig ausgeübt werden, was sich aus dem neuen Abschnitt 15.2a Abs. 7 Satz 13 UStAE etwas deutlicher ergibt als aus Rz. 27 des Schreibens: Bei einem zu niedrigen Steuerausweis in der ursprünglichen Rechnung kann das Recht auf Vorsteuerabzug in Höhe der Differenz zwischen dem zu niedrigen Steuerbetrag, für den ein Vorsteuerabzug bereits vorgenommen wurde, und dem zutreffenden Steuerbetrag erst dann ausgeübt werden, wenn der Leistungsempfänger im Besitz einer Rechnung ist, die den Steuerbetrag in zutreffender Höhe ausweist. Keine Rückwirkung entfaltet nach Meinung des BMF die Berichtigung einer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Umsatzsteuer (also der Fall eines überhöhten Steuerausweises).

## Übergangsregelung

Es wird dem BMF zufolge nicht beanstandet, wenn bei bis zum 31. Dezember 2020 übermittelten Rechnungsberichtigungen nach § 31 Abs. 5 UStDV, die nach dem BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 (Az. V R 26/15) Rückwirkung besitzen, der Vorsteuerabzug gleichwohl erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird. Eine Berufung hierauf scheide aus, wenn der Vorsteuerabzug bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.

Zu Rechnungsergänzungen oder zu Stornierungen mit Neuausstellung äußert das BMF sich in diesem Zusammenhang nicht.

## Fundstellen

BMF-Schreiben vom 18. September 2020 im Webauftritt des BMF

EuGH C-516/14 „Barlis 06“ und C-518/14 „Senatex“, Urteile vom 15. September 2016; C-8/17 „Biosafe“, Urteil vom 12. April 2018; C-664/16 „Vădan“, Urteil vom 21. November 2018

BFH V R 26/15, Urteil vom 20. Oktober 2016; V R 14/18, Urteil vom 15. Oktober 2019; XI R 10/17, Urteil vom 22. Januar 2020; V R 48/17, Urteil vom 12. März 2020

## Ihre Ansprechpartner

---

### Berlin

---

**Götz Neuhahn**

Tel.: +49 30 2636-5445  
goetz.neuhahn@pwc.com

**Nicole Stumm**

Tel.: +49 30 2636-3733  
nicole.stumm@pwc.com

---

### Düsseldorf / Köln / Essen

---

**Alexandra Hartenfels**

Tel.: +49 211 981-2598  
alexandra.hartenfels@pwc.com

**Sounia Kombert**

Tel.: +49 221 2084-384  
sounia.kombert@pwc.com

**David Koisiak**

Tel.: +49 221 2084-270  
david.koisiak@pwc.com

---

### Frankfurt am Main / Mannheim

---

**Frank Gehring**

Tel.: +49 69 9585-2771  
frank.gehring@pwc.com

**Gerald Hammerschmidt**

Tel.: +49 69 9585-5290  
gerald.hammerschmidt@pwc.com

**Robert Clemens Prätzler**

Tel.: +49 69 9585-6712  
robert.clemens.pratzler@pwc.com

---

### Hamburg / Hannover

---

**Markus Hüllmann**

Tel.: +49 40 6378-8858  
markus.huellmann@pwc.com

---

### München / Nürnberg

---

**Sandra Zölch**

Tel.: +49 89 5790-6840  
sandra.zoelch@pwc.com

---

### Stuttgart

---

**Jens Müller-Lee**

Tel.: +49 711 25034-1101  
jens.mueller-lee@pwc.com

---

### ITX ERP and Data Analytics

---

**Roberta Grottini**

Tel.: +49 30 2636-5399  
roberta.grottini@pwc.com

---

### Financial Services

---

**Imke Murchner**

Tel.: +49 89 5790-6779  
imke.murchner@pwc.com

---

### ITX Deals

---

**Christian Schubert**

Tel.: +49 89 5790-6726  
christian.schubert@pwc.com

---

### ITX Business Recovery Services

---

**Maria Milanovic**

Tel.: +49 89 5790-5979  
maria.milanovic@pwc.com

## Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: SUBSCRIBE\_Indirect\_Tax\_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an: UNSUBSCRIBE\_Indirect\_Tax\_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Oktober 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)