

# RÜCKWIRKENDE RECHNUNGS BERICHTIGUNG

RAW-AKTUELL 11/2020



In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Rechnungen versehentlich nicht alle (korrekten) Angaben enthalten, um dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Diese Rechnungen können jedoch berichtigt werden. In der Vergangenheit war zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung heftig umstritten, ob diese Rechnungsberichtigungen steuerlich eine Rückwirkung erzielen und so gegebenenfalls rückwirkend einen Vorsteuerabzug ermöglichen (und so möglicherweise anfallende Zinsen vermeiden). Die Finanzverwaltung hat nun vor kurzem ihre Position überdacht und ist dabei überwiegend auf die Linie der Finanzgerichte umgeschwenkt, vertritt jedoch auch noch einige (alte wie neue) umstrittene Positionen.

Bislang war die Finanzverwaltung der Auffassung, dass eine Rechnungsberichtigung nicht auf den ursprünglichen Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung zurückwirkt. Dies hatte üblicherweise für die Finanzverwaltung den Vorteil, dass der Vorsteuerabzug erst nach der Rechnungsberichtigung, also – gerade bei Bemängelungen im Rahmen von Betriebsprüfungen – gegebenenfalls erst Jahre später möglich war. Hierdurch entstand für die Steuerpflichtigen häufig ein Zinsschaden.

In der jüngeren Vergangenheit hatte es jedoch verschiedene Urteile gegeben, welche der Auffassung der Finanzbehörden widersprachen und so regelmäßig einen Zinsschaden bei den Steuerpflichtigen verhinderten.

Daher hat die Finanzverwaltung nun vor kurzem ihre überarbeitete Sicht zu diesem Thema veröffentlicht. Danach wird eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung nunmehr prinzipiell anerkannt. Hierfür ist es nach Auffassung der Finanzbehörden notwendig, dass der ursprüngliche, zu korrigierende Rechnungsbeleg folgende Mindestanforderungen enthält. Dem folgend müssen für eine rückwirkende Rechnungsberichtigung in dem ursprünglichen Beleg folgende Mindestangaben enthalten sein:

- Rechnungsaussteller
- Leistungsempfänger
- Leistungsbeschreibung
- Entgelt und
- gesondert ausgewiesene Steuer.

Hierzu im Einzelnen:

### **Rechnungsaussteller/Leistungsempfänger**

Berichtigungsbedürftig ist eine Rechnung, wenn der leistende Unternehmer/Leistungsempfänger nicht eindeutig identifiziert werden kann. Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ist dann möglich, wenn die Angaben zwar ungenau, aber nicht offensichtlich unzutreffend sind oder fehlenden Angaben gleichstehen. Begrüßenswert ist, dass eine Berichtigung ausdrücklich unterbleiben kann, wenn der leistende Unternehmer/Leistungsempfänger durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Gerade Letzteres könnte jedoch in der Praxis bei Firmengruppen mit mehreren Firmen am gleichen Firmensitz problematisch sein.

### **Leistungsbeschreibung**

Die Leistungsbeschreibung muss – um eine rückwirkende Berichtigung zu ermöglichen – zumindest so konkret sein, dass die erbrachte Leistung sowie ein Bezug zum Unternehmen des Leistungsempfängers erkennbar sind.

### **Entgelt**

Hierbei handelt es sich um das Nettoentgelt. Allerdings soll es im Zweifel für eine rückwirkende Rechnungsberichtigung zulässig sein, dass das Bruttoentgelt sowie der Steuerbetrag im ursprünglichen Rechnungsbeleg enthalten sind und somit das Nettoentgelt berechnet werden kann.

### **gesondert ausgewiesene Steuer**

Im Gegensatz zum Entgelt soll es hier nicht ausreichen, wenn Nettobetrag und Bruttobetrag ausgewiesen werden und sich die Umsatzsteuer aus der Differenz berechnen ließe.

Bei Kleinbetragsrechnungen muss eine Korrektur nur soweit erfolgen, wie die Angaben als Mindestbestandteile einer Kleinbetragsrechnung (von § 33 UStDV) gefordert sind.

Weiterhin soll nach Auffassung der Finanzverwaltung eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich sein, wenn der ursprüngliche Beleg eine Rechnung (ohne Umsatzsteuerausweis)

- über eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen
- über eine (vermeintlich) umsatzsteuerfreie Leistung bzw. Lieferung war oder
- ein Abrechnungsbeleg innerhalb einer (geplatzten) Organschaft

war. Dies ist jedoch noch umstritten. Gerade letzteres dürfte unseres Erachtens nicht dann gelten, wenn die Belege innerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft von Anfang an mit Umsatzsteuerausweis erstellt wurden.

Ebenso soll nach Auffassung der Finanzverwaltung keine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sein, wenn in der ursprünglichen Rechnung ein zu niedriger Steuerausweis erfolgte, wobei zumindest der bisher erfolgte zu niedrige Vorsteuerabzug bestehen bleibt. Auch dies ist zumindest umstritten.

Unumstritten ist jedoch, dass keine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sein soll, wenn der ursprüngliche Rechnungsbeleg unrichtig bzw. unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c UStG) beinhaltet.

Positiv ist, dass die Finanzverwaltung klarstellt, dass eine potentiell rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung auch dann vorliegt, wenn ursprünglich versehentlich das Reverse Charge-Verfahren (insb. § 13b USt) angewendet wurde und somit bislang eine Netto-Rechnung ohne Steuerausweis anstatt einer regulär steuerpflichtigen Bruttorechnung vorlag. Ob dies analog auch für Rechnungen gilt, bei denen versehentlich über einen differenzbesteuerten Umsatz abgerechnet wurde, obwohl es sich eigentlich um einen regelbesteuerten Sachverhalt handelt, ist nicht explizit angesprochen worden, sodass diesbezüglich wohl leider nicht mit einer einheitlichen Linie der Finanzverwaltung gerechnet werden kann.

Fehlt einer der vorgenannten Mindestbestandteile oder fehlt die ursprüngliche Rechnung ganz oder sind die Mindestbestandteile so unbestimmt, unvollständig bzw. offensichtlich unzutreffend, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen, soll eine Rechnungsberichtigung erst ab dem Zeitpunkt wirksam werden, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt. Das heißt, eine erstmalige Rechnungstellung kann nicht zurückwirken.

Wichtig: Kommt es zu einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung, kann diese in beide Richtungen wirksam werden. Darüber hinaus kann eine Korrektur von Voranmeldungen innerhalb eines Besteuerungszeitraums unterbleiben.

Dabei akzeptieren die Finanzbehörden, dass eine Rechnungsberichtigung auch durch Stornierung der alten Rechnung mit Erstellen eines neuen, korrigierten Rechnungsbelegs erfolgen kann. Hierbei sollte darauf geachtet werden, dass bei der Rechnungskorrektur ein Bezug auf die ursprüngliche Rechnung aufgenommen wird.

Zusätzlich stellt die Finanzverwaltung klar – und lässt dies aller Voraussicht nach auch durch das Jahressteuergesetz 2020 ins Gesetz aufnehmen – dass keine unbegrenzte Rückwirkung zulässig sein soll. Eine rückwirkende Erstattung bzw. Nachzahlung soll danach nur soweit möglich sein, wie die Umsatzsteuerbescheide nach dem steuerlichen Verfahrensrecht noch änderbar sind. Dies bedeutet de facto, dass Rechnungsberichtigungen, die noch weiter in die Vergangenheit zurückwirken, ins Leere laufen sollen, weil der betroffene Steuerbescheid nicht mehr geändert werden kann.

Unabhängig davon nimmt die Finanzverwaltung auch zu der Frage Stellung, ob unter Umständen ein Vorsteuerabzug auch ohne ordnungsgemäße Rechnung möglich sein könnte. Hier kommt das Bundesfinanzministerium zu dem Schluss, dass dies nur bei Vorliegen weiterer objektiver Beweise für den Leistungsbezug und in ganz streng gefassten Ausnahmefällen möglich sein kann. Als weiteren Beweis für die Steuerbelastung der Eingangsleistung versteht die Finanzverwaltung zudem wiederum regelmäßig eine (ordnungsgemäße) Rechnung – was zu einem nicht nachvollziehbaren Zirkelschluss führt und erwarten lässt, dass die Finanzverwaltung diese Regelung in der Praxis nur in seltenen Ausnahmefällen und nur nach erheblichem Überzeugungsaufwand anwenden wird.

Abschließend hat die Finanzverwaltung dargelegt, dass sie es akzeptiert, wenn entsprechend ihrer bisherigen Verwaltungsauffassung bei bis zum 31.12.2020 übermittelten (!) Rechnungsberichtigungen der Vorsteuerabzug – sofern prinzipiell möglich – nicht rückwirkend, sondern in wie bisher in der jeweils aktuellen Vo-

ranmeldung geltend gemacht wird („Nichtbeanstandungsregelung“).