

„JStG 2013 – erhebliches Umsatzsteuerrisiko bei Gutschriften ab 01.01.2013“

Der Gesetzgeber macht sich dieser Tage wieder auf, das Steuerrecht grundlegend zu verbessern. Wie in jedem Jahr enthält auch das Jahressteuergesetz 2013 wieder eine Vielzahl steuerlicher Gesetzesänderungen (s. hierzu Hörster, NWB 24/2012 S. 1978; ders. NWB 45/2012 S. 3606). Herausgegriffen werden soll hier eine (nur) scheinbar unbedeutende Ergänzung des Umsatzsteuergesetzes. So müssen ab 01.01.2013 umsatzsteuerliche Gutschriften als solche explizit bezeichnet werden. Im Gegensatz zu vielen Spezialregelungen des JStG 2013 betrifft dies potenziell die Gesamtheit der umsatzsteuerlichen Unternehmer. Das mit der Gesetzesänderung verbundene Steuerisiko sollte daher nicht unterschätzt werden.

► **Stand des Gesetzgebungsverfahrens**

Am 25.10.2012 hat das JStG 2013 den Bundestag passiert. Erforderlich ist nun noch die Zustimmung des Bundesrats. Diese ist für den 23.11.2012 geplant. Wird die Zustimmung erteilt, können die Neuregelungen planmäßig in Kraft treten. In Bezug auf die oben angesprochene Änderung des Umsatzsteuergesetzes ist mit einer Zustimmung zu rechnen, da insoweit europäische Vorgaben umgesetzt werden. Aufgrund anderer Änderungen durch das JStG 2013 könnte sich die Zustimmung des Bundesrats jedoch noch verzögern. Sollte so der Gesetzgebungsprozess noch bis in das Jahr 2013 andauern, kann gleichwohl auch eine rückwirkende Gesetzesänderung auf den 01.01.2013 nicht vollumfänglich ausgeschlossen werden. Im Anschluss dürfte das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass dann um entsprechende Praxishinweise ergänzen.

► **Hintergrund der Neuregelungen**

Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG kann die Abrechnung einer Leistung im Wege der Gutschrift erfolgen. Dabei war es nach bisheriger Auffassung nicht erforderlich, eine Gutschrift explizit als solche zu bezeichnen. Vielmehr konnte diese auch als Rechnung bezeichnet werden (Stadie in Rau/Dürwächter, § 14 UStG, Rn. 227, Stand: 2/2011).

Dies soll sich nun zum 01.01.2013 ändern. In § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG-E heißt es, dass „in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten gemäß [§ 14] Absatz 2 Satz 2 die Angabe ‚Gutschrift‘“ erforderlich ist. Damit wurde eine entsprechende EU-rechtliche Vor-

gabe zum letztmöglichen Zeitpunkt umgesetzt (RL 2010/45/EU). Artikel 226 Nr. 10a MwStSystRL schreibt insoweit verpflichtend vor, dass eine Gutschrift explizit als solche bezeichnet werden muss.

► **Risikopotenzial**

Durch die Einfügung der Norm in den Anforderungskatalog des § 14 Abs. 4 UStG wird die Gutschriftsbezeichnung zwingender Pflichtbestandteil der Gutschrift. Bei einem Verstoß gegen diese Angabe droht die Versagung der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, sofern keine berechtigten Gutschriften erteilt werden und diese dem leistenden Unternehmer auch tatsächlich zugehen.

Zudem droht dann das Risiko einer Verzinsung zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer. Inwieweit sich eine Verzinsung durch eine rückwirkende Berichtigung der Abrechnung vermeiden lässt, bleibt weiterhin ungeklärt (hierzu Trinks, BB 2011 S. 800). Besondere Aufmerksamkeit ist somit vor allem dann geboten, wenn Dritte zur Gutschriftserstellung eingeschaltet werden. Kommt es zu einer fehlerhaften Abrechnung, ist diese vollumfänglich dem Auftraggeber zuzurechnen.

Die formalen Rechnungsanforderungen wurden durch die Finanzverwaltung in letzter Zeit verschärft unter die Lupe genommen. Auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung bestätigte zuletzt mehrfach die strengen Anforderungen. Mithin ist davon auszugehen, dass Gutschriften künftig einen Prüfungsschwerpunkt im Bereich der Umsatzsteuer bilden werden.

► **Einzelheiten zur Neuregelung**

Die genaue Ausgestaltung der Neuregelung durch die Finanzverwaltung ist derzeit noch nicht absehbar. So ist beispielsweise unklar, ob weiterhin ein Dokument sowohl Elemente einer Rechnung als auch einer Gutschrift enthalten kann, also Beträge unterschiedlicher Vorzeichen ausgewiesen werden können. Eine solche Konstellation ist häufig im Handel anzutreffen, wenn Unternehmer im Verhältnis zu einem Vertragspartner sowohl Waren ein- als auch verkaufen. Dem Zweck der Norm dürfte es in diesen Fällen wohl zuwiderlaufen, ein Abrechnungsdokument einfach mit „Rechnung/Gutschrift“ zu überschreiben. Problematisch könnte ferner die Frage sein, ob dem Empfänger einer so überschriebenen Gutschrift im kaufmännischen Sinne eine Steuer-schuld nach § 14 UStG droht.

Fraglich ist zudem, ob eine Gutschrift über Kleinbeträge ebenfalls entsprechend bezeichnet werden muss. Hier dürfte ein Spannungsverhältnis zwischen dem Normzweck der Neuregelung und § 33 UStDV bestehen. Ungeklärt ist auch, ob eine Bezeichnung in anderen Sprachen (z. B. „self-billing“, „autofacturation“) zulässig ist.

Gleiches gilt für den Anwendungszeitpunkt der Neuregelung. Voraussichtlich wird sich das Anwendungsdatum des 01.01.2013 auf den Leistungs-, nicht auf den Rechnungszeitpunkt beziehen. Eine im Januar erstellte Abrechnung für im Dezember 2012

erbrachte Leistungen dürfte somit noch nicht der Neuregelung unterfallen. So wurde zuletzt auch mit dem Stichtag des 01.07.2011 für die Neuerungen zur elektronischen Rechnung verfahren (hierzu Schmitz/Trinks, UR 2012 S. 781).

Hinweis: Die weitere Entwicklung auf Verwaltungsebene sollte wegen des erheblichen Risikos zwingend in den Blick genommen werden. Aufgrund der strikten Handhabung der formalen Rechnungsanforderung durch Finanzverwaltung und –rechtssprechung sollte das Vorsteuerrisiko in diesem Zusammenhang keinesfalls unterschätzt werden. Unabhängig von der genauen Ausgestaltung der Neuregelung wird jedenfalls das Rechnungslayout bei Gutschriften anzupassen sein. Entsprechende Systemprozesse gilt es mangels zu erwartender Übergangsregelung bereits vorzubereiten.

Autoren und Fundstelle:

StB Dipl.-Finw. **Matthias Beuche** und B.Sc. **Matthias Trinks** -
Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 47 vom 19.11.2012 S. 3762