

8 Gutschriftsverfahren

von StB Marcus Sauer und RA Britta Lüger

Zusammenfassung

Das sog. Gutschriftsverfahren, bei dem nicht der Leistende, sondern der Leistungsempfänger eine Rechnung („an sich selbst“) ausstellt, hat in der Automobilbranche eine hohe Bedeutung. Vielfach erstellen die OEM nach Wareneingang und Qualitätskontrolle eine Gutschrift an den Zulieferer aus. Diese Vorgehensweise wird nicht nur dann gewählt, wenn der Zulieferer ein Konsignationslager beim OEM (Kapitel 7) unterhält, sondern auch bei sehr vielen Lieferungen ohne Konsignation. Gleichzeitig stellen auch Automobilzulieferer vermehrt selbst Gutschriften aus, wenn z. B. Sublieferanten Konsignationslager bei ihnen führen. Beim Vorhandensein von Konsignationslagern ist das Gutschriftsverfahren adäquat, da letztlich nur der jeweilige Leistungsempfänger die Rechnungsgrundlagen anhand der tatsächlich aus dem Konsignationslager entnommenen Waren kennt. Fragestellungen ergeben sich insbesondere zur in diesem Kapitel dargestellten umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferungen bei Anwendung des Gutschriftsverfahrens.

Mit der monatlichen Meldung der im Vormonat entnommenen Waren erstellt der Leistungsempfänger eine Gutschrift an den lieferenden Unternehmer. Sofern dieser der Gutschrift nicht widerspricht, liegt eine wirksame Abrechnung i. S. d. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vor. Mit der Ausstellung dieser Gutschrift durch den Leistungsempfänger (OEM) entsteht beim Zulieferer (**Lieferanten**) bei steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferungen eine zu bilanzierende **Umsatzsteuerverbindlichkeit** und spiegelbildlich hierzu beim **Leistungsempfänger** (OEM) eine zu bilanzierende **Forderung „abzugsfähige Vorsteuer“** (zu den formalen Voraussetzungen der Gutschrift bzw. den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs aus Gutschriften vgl. Ausführungen unter Abschnitt 8.1.2 und 8.1.3).

Wie bereits unter Abschnitt 7.1 ausgeführt, verbleibt das zivilrechtliche Eigentum in der Regel beim Automobilzulieferer (Konsignanten). Der zivilrechtliche Eigentumsübergang erfolgt regelmäßig erst mit der Entnahme der Waren durch den OEM. Für die **Bilanzierung** der in einem Konsignationslager befindlichen Erzeugnisse kommt es jedoch nicht ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum an. Für die Bilanzierung ist primär das **wirtschaftliche Eigentum** entscheidend (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.). Sofern zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum voneinander abweichen, hat der wirtschaftliche Eigentümer den Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen. In den überwiegenden Fällen wird – bei Vorliegen eines Konsignationslagers – das zivilrechtliche als auch das wirt-

schafftliche Eigentum an den gelieferten Gegenstand erst mit Entnahme des Gegenstandes aus dem Konsignationslager auf den OEM übergehen.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** ist die **Verschaffung der Verfügungsmacht** an dem veräußerten Gegenstand Voraussetzung für das Vorliegen einer **Lieferung**.¹⁹⁴ Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der in der Regel mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muss.¹⁹⁵ Bei Lieferung von Waren in ein **in Deutschland** befindliches **Konsignationslager** liegt nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung mit der **Entnahme** der Waren aus dem Konsignationslager eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige **Lieferung** vor, da nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung erst zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsmacht an dem gelieferten Gegenstand verschafft wird (vgl. Ausführungen unter Abschnitt 8.2.2).

Aufgrund des „Shipment on hold“-Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30.7.2008¹⁹⁶ wird zwar teilweise in der Literatur¹⁹⁷ geschlossen, dass bei Lieferungen von ausländischen Zulieferern in ein vor Ort beim Kunden (OEM) in Deutschland befindliches Konsignationslager unter bestimmten Bedingungen von einer durchgängigen innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen sei und eine Registrierung des ausländischen Unternehmens entfalle. Diese Auffassung wird jedoch von der deutschen Finanzverwaltung nicht geteilt. In Abschnitt 3.12. Abs. 3 UStAE wurde die Verbringung von Ware in ein Konsignationslager explizit als zusätzliches Beispiel für eine innergemeinschaftliche Verbringung aufgenommen. Insoweit wird klargestellt, dass aus Sicht der deutschen Finanzbehörden eine Vereinfachungsregelung für Konsignationslager im Inland nicht eingeführt wird und demnach weiterhin grundsätzlich von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager durch den Zulieferer (und nicht von einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Entnahme) ausgegangen wird. Um Probleme mit der deutschen Finanzverwaltung zu vermeiden, sollten sich ausländische Zulieferer bei Belieferung eines Konsignationslagers in Deutschland umsatzsteuerlich bei dem jeweils zuständigen Finanzamt registrieren lassen oder aber eine andere umsatzsteuerliche Handhabung im Vorhinein mit den deutschen Finanzbehörden abklären.

Verbringt ein in Deutschland ansässiger Unternehmer Ware in ein **in einem anderen Mitgliedstaat** gelegenes Konsignationslager, ist die **Einlagerung** der Waren in das Konsignationslager aus deutscher umsatzsteuerlicher Sicht als **innergemeinschaftliche Lieferung** in Form des Verbringens zu

¹⁹⁴ Abschnitt 3.1. Abs. 1 und Abs. 2 UStAE.

¹⁹⁵ BFH v. 24.4.1969, V 176/64, BStBl 1969 II 451.

¹⁹⁶ BFH v. 30.7.2008, XI R 67/07, BStBl 2009 II 552, UR 2009, 442.

¹⁹⁷ Vgl. Slapio/Wiedeking, BB 2009, 1724; Köster-Böckenförde, BB 2009, 649; Böttner, UR 2010, 299; Böttner, DStR 2009, 624.

erklären. Im **Lagestaat** des Konsignationslagers ist spiegelbildlich ein **innergemeinschaftlicher Erwerb** zu versteuern. Im Zeitpunkt der Warenentnahme liegt eine steuerpflichtige (Inlands-)Lieferung des Lieferanten im Lagestaat des Konsignationslagers vor, sofern keine Vereinfachungsregelung greift (vgl. unter Abschnitt 8.2.3).

Sofern ein Konsignationslager in einem anderen EU-Mitgliedsstaat unterhalten wird, in welchem eine Vereinfachungsregel existiert, sind die Finanzbehörden im EU-Mitgliedsstaat, in welchem das Konsignationslager unterhalten wird, zu kontaktieren, da die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung teilweise von der Einhaltung von Melde- und Aufzeichnungspflichten abhängig ist. Danach sollte umgehend mit dem zuständigen deutschen Finanzamt geklärt werden, wie die Lieferung von Deutschland in das Konsignationslager aus deutscher Sicht zu behandeln ist (entweder als innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender Inlandslieferung im anderen EU-Mitgliedsstaat oder – abweichend von der deutschen Regelung – bei Warenentnahme durch den Kunden als direkte innergemeinschaftliche Lieferung von Deutschland in den anderen EU-Mitgliedsstaat).

8.1 Abrechnung im Gutschriftsverfahren

8.1.1 Definition Gutschrift

Nach § 14 Abs. 1 UStG in Verbindung mit § 31 Abs. 1 UStDV ist eine Rechnung jedes Dokument oder eine Mehrzahl von Dokumenten, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Rechnungen i. S. d. § 14 UStG brauchen in Deutschland nicht ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt des Dokuments ergibt, dass der Unternehmer über eine Leistung abrechnet. Keine Rechnungen sind Schriftstücke, die nicht der Abrechnung einer Leistung dienen, sondern sich ausschließlich auf den Zahlungsverkehr beziehen (z. B. Mahnungen), auch wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten. Rechnungen können auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, auf elektronischem Weg übermittelt werden. Als Rechnung ist auch ein Vertrag anzusehen, der die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthält. Die in einem Vertrag enthaltene gesonderte Inrechnungstellung der Steuer muss jedoch wie bei jeder anderen Abrechnungsform eindeutig, klar und unbedingt sein.¹⁹⁸ Sowohl Rechnungen, die ein Unternehmer ausgestellt hat, als auch diejenigen, die er empfangen hat, sind 10 Jahre aufzubewahren (§ 147 AO).

Eine Gutschrift im umsatzsteuerlichen Sinn ist eine **Rechnung, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird** (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Im allgemeinen Sprachgebrauch wird mit einer Gutschrift oftmals auch die Korrektur einer

¹⁹⁸ Abschnitt 14.1. Abs. 1 und Abs. 2 UStAE.

zuvor durch den leistenden Unternehmer ergangenen Rechnung bezeichnet.¹⁹⁹ Demzufolge ist eine differenzierte Betrachtung des Begriffs „Gutschrift“ – einerseits aus *umsatzsteuerlicher* bzw. aus *umgangssprachlicher* Sicht – vorzunehmen. Im Englischen kann zur klaren Abgrenzung für eine Gutschrift im umsatzsteuerlichen Sinn die Bezeichnung „Self-billing invoice“, anstatt „Credit note“ benutzt werden, da die Bezeichnung Credit note – wie im umgangssprachlichen Deutschen – sowohl für Gutschriften im umsatzsteuerlichen Sinn als auch für Korrekturen einer zuvor ergangenen Rechnung verwendet wird; hingegen die Bezeichnung „Self-billing invoice“ die Abrechnung durch den Leistungsempfänger meint.

8.1.2 Abrechnungslast

Prüfkriterium zur Abrechnung durch Gutschrift ist stets, wen von den beiden am Leistungsaustausch Beteiligten nach zivilrechtlichen Grundsätzen die Abrechnungslast trifft. Das Zivilrecht (BGB) verpflichtet denjenigen zur Abrechnung (Rechnungslegung), der über die Abrechnungsgrundlagen verfügt. Demzufolge liegt sie regelmäßig beim Leistenden. Eine Abrechnung kann grundsätzlich nur einen Aussteller haben.²⁰⁰ Aus dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 sowie Abs. 5 UStG ergeben sich keine Anhaltspunkte zur Dispositionsbefugnis der Beteiligten mittels Rechnung oder Gutschrift abzurechnen. Die sog. **Selbstfakturierung** durch den Leistungsempfänger (Kunden) ist jedoch gemeinschaftsrechtlich nach Artikel 224 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL 2006/112/EG in der Fassung vom 1.1.2009) ausdrücklich zugelassen, sofern die Beteiligten dies *vorher vereinbaren* und auf Verlangen der Steuerbehörden einen entsprechenden *Nachweis* führen. Dabei legen die Mitgliedstaaten die Bedingungen und Modalitäten der vorherigen Vereinbarung sowie das Verfahren zur Rechnungsakzeptierung zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Kunden fest.²⁰¹

Diese Voraussetzung ist in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG gesetzlich normiert. Hiernach kann unbeschadet der Verpflichtungen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 Satz 2 UStG eine Rechnung von einem in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichneten **Leistungsempfänger** für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift). Diese vor Abrechnung getroffene **Vereinbarung** kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben. Sie ist an keine besondere Form gebunden und kann auch *mündlich* erfolgen.²⁰²

Die Abrechnung per Gutschrift setzt voraus, dass der **Empfänger** der Gutschrift **Unternehmer** ist, da Nichtunternehmer keine Leistungen erbringen, die unter den Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1

¹⁹⁹ Abschnitt 14.3. Abs. 1 Satz 6 UStAE.

²⁰⁰ BFH v. 26.9.1994, V B 33/94, UR 1995, 444.

²⁰¹ Vgl. Birkenfeld, Bd 2, § 161, Rz. 116.

²⁰² Vgl. Lippross, 761.

Satz 1 UStG) fallen und somit nach § 14 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Satz 2 UStG definitionsgemäß keine Gutschrift im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegt.²⁰³ Zudem ist eine Gutschrift innerhalb von sechs Monaten nach Leistungsausführung zu erteilen.²⁰⁴ Da bei einer nicht rechtzeitigen Erteilung einer Rechnung per Gutschrift dem Leistenden Bußgelder nach § 26a UStG drohen, sollte dieser bei vereinbarter Abrechnung per Gutschrift darauf achten, dass die 6-Monatsfrist eingehalten wird. Weiterhin ist zu beachten, dass die Erstellung der Rechnung bzw. Gutschrift keinen Einfluss auf die Entstehung der Umsatzsteuerschuld beim leistenden Unternehmer, dem Empfänger der Gutschrift, hat. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Demzufolge muss der Lieferant (Zulieferer) eines Konsignationslagers seine Lieferungen für die im jeweiligen Monat entnommenen Zulieferteile für diesen Monat (bei monatlichem Voranmeldungszeitraum) anmelden, unabhängig davon, wann er die Gutschrift von dem jeweiligen Kunden (OEM) erhält. In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass die Gutschriften zeitnah an den Zulieferer übersendet werden.

Die Gutschriftserstellung kann auch durch einen von dem Leistungsempfänger beauftragten **Dritten** (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG) erfolgen, der im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers abrechnet. Des Weiteren ist eine **elektronische Übermittlung** der Gutschrift möglich (§ 14 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die deutsche Regelung über die Rechnungsausstellung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 14a Abs. 3 UStG) gilt sinngemäß auch bei Abrechnungen im Gutschriftsverfahren (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Dementsprechend ist davon auszugehen, dass auch über den innergemeinschaftlichen Erwerb im Gutschriftsverfahren durch den Abnehmer abgerechnet werden kann.²⁰⁵

Praxishinweis

Die deutsche Finanzverwaltung erkennt ein „stillschweigendes Agreement“ hinsichtlich der Abrechnung im Gutschriftsverfahren an. Des Weiteren können die Parteien pro Transaktion (Lieferung von Waren bzw. Erbringung einer sonstigen Leistung) frei wählen, ob die Abrechnung durch Rechnung des leistenden Unternehmers oder alternativ durch Erstellung einer Gutschrift des Leistungsempfängers erfolgt. Erfolgt die Einigung über die Abrechnung per Gutschrift mündlich, sollte der Aussteller der Gutschrift zur Absicherung seines Vorsteuerabzugs hierüber einen Vermerk anfertigen; dieser sollte ein Datum enthalten, damit das Finanzamt die vor der Abrechnung erfolgte Vereinbarung nachvollziehen kann.

In anderen EU-Mitgliedsländern hingegen (u. a. in Polen) wird eine vorherige schriftliche Vereinbarung durch die dortigen Finanzbehörden gefordert, sofern

²⁰³ Vgl. Fittkau, UStB 2003, 211.

²⁰⁴ Abschnitt 183 Abs. 3 UStR 2008; Abschnitt 14.1. Abs. 3 UStAE.

²⁰⁵ Abschnitt 14a Abs. 2 UStAE.

die Abrechnung im Wege der Gutschrift erfolgen soll. Für die Dauer dieser schriftlichen Vereinbarung darf sodann ausschließlich im Wege der Gutschrift durch den Leistungsempfänger abgerechnet werden. Eine Abrechnung durch den Leistenden in diesem Zeitraum ist nicht erlaubt.

8.1.3 Wirksamwerden der Gutschrift

Die Gutschrift muss dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein. Dies setzt voraus, dass der Empfänger von ihrem Inhalt tatsächlich Kenntnis nehmen kann.²⁰⁶ Allein die Aufgabe der Gutschrift zur Post reicht dafür nicht aus.²⁰⁷

Nimmt der leistende Unternehmer die Gutschrift an und widerspricht ihr nicht, wird er als **Urheber** des Dokuments gemäß Art. 22 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie (nunmehr Art. 220 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) angesehen, der den Leistungsempfänger (Kunden) mit der Abfassung betraut hat.²⁰⁸

Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG verliert die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermitteltem Dokument widerspricht. Der **Widerspruch** des leistenden Unternehmers wirkt – auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers – erst in dem Besteuerungszeitpunkt, in welchem er erklärt wird (also nicht rückwirkend).²⁰⁹

Aufgrund des Widerspruchs erforderliche Berichtigungen der Umsatzsteuer und der Vorsteuer sind in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1, 2 und 7 UStG in diesem Besteuerungszeitraum durchzuführen.²¹⁰ Dem Recht auf Widerspruch kommt erhebliche Bedeutung zu, seit der EuGH²¹¹ die Steuerschuld für einen unzutreffenden Steuerausweis (§ 14c UStG), den der Aussteller der Gutschrift vornahm (!), dem Gutschriftsempfänger auferlegte. Nimmt der leistende Unternehmer eine Gutschrift widerspruchslos entgegen, in der ein höherer als der gesetzlich geschuldete Steuerbetrag gesondert ausgewiesen worden ist, schuldet er auch den Mehrbetrag.²¹² Denn der leistende Unternehmer wird gemäß Art. 21 Nr. 1 Buchst. d der 6. EG-Richtlinie (Art. 220 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) als die Person angesehen, die die Steuer faktisch ausgewiesen hat, weil er die Gutschrift prüfen und ihr widersprechen konnte. Mit dem Widerspruch des leistenden Unternehmers entfällt für den Gutschriftsaussteller die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus dem von ihm erstellten Abrechnungsdokument.²¹³

²⁰⁶ Fittkau, UStB 2003, 207 ff.

²⁰⁷ BFH v. 15.9.1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II 275.

²⁰⁸ EuGH v. 17.9.1997, Rs. C-141/96, („Bernhard Langhorst“), UR 1997, 471.

²⁰⁹ BFH v. 15.9.1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II 275.

²¹⁰ BFH v. 19.5.1993, V R 79/93, BStBl 1993 II 779.

²¹¹ EuGH v. 17.9.1997, Rs. C-141/96, („Bernhard Langhorst“), UR 1997, 471.

²¹² BFH v. 23.4.1998, V R 13/92, UR 1999, 174.

²¹³ Fittkau, UStB 2003, 207 ff.

8.1.4 Formale Anforderungen an die Gutschrift

Da die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung besitzt (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), hat sie – ebenso wie die Rechnung – die folgenden in § 14 Abs. 4 UStG genannten Pflichtangaben zu enthalten.²¹⁴

- vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum
- Fortlaufende Nummer (Gutschriftsnummer)
- Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistungen
- Zeitpunkt der Lieferung bzw. sonstigen Leistung und Vereinnahmung des Entgelts (sofern dies nicht mit dem Ausstellungsdatum der Gutschrift übereinstimmt)
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung
- den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf
- das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

Praxishinweis

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Gutschrift – aufgrund der Wirkung einer Rechnung – eine fortlaufende Nummer (Gutschriftsnummer) i. S. d. § 14 Abs. 4 UStG zu enthalten. Bei einer Abrechnung durch den leistenden Unternehmer vergibt dieser die jeweilige Rechnungsnummer. Spiegelbildlich hierzu wird die fortlaufende Abrechnungsnummer bei Ausstellung einer Gutschrift durch den Leistungsempfänger vergeben. Diese Vergabe einer **fortlaufenden Gutschriftsnummer** durch den **Leistungsempfänger** wird seitens der deutschen Finanzbehörden anerkannt. Insbesondere wird nicht beanstandet, sofern die vergebene Gutschriftsnummer des Leistungsempfängers sich nicht in den „Rechnungs-Nr.-Kreis“ des leistenden Unternehmers „einfügt“ bzw. mit einer bereits vergebenen Rechnungsnummer des leistenden Unternehmers identisch ist.

²¹⁴ Vgl. Sterzinger, NJW 2009, 1128.

Leistender Unternehmer (1) Name und vollständige Anschrift	Steuernummer oder USt-ID-Nummer (2) des leistenden Unternehmers
Leistungsempfänger (1a) Name und vollständige Anschrift	Ausstellungsdatum (3)
oder	Fortlaufende Gutschriftsnummer (4)
Leistungsempfänger (1b) Name des Leistungsempfängers c/o Name und vollständige Anschrift des Shared Service Centers	Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung (6)
und	Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (7) nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen aufgeschlüsselt
vollständige Anschrift des Leistungsempfängers an anderer Stelle in der Rechnung (1c)	
Menge und Art (5) der gelieferten Ware bzw. Umfang und Art der sonstigen Leistung	Euro Nettobetrag 100.000,00
Anzuwendender Steuersatz und Steuerbetrag (8) ggf. Hinweis auf Steuerbefreiung	Umsatzsteuer (19%) 19.000,00
	Bruttobetrag <u>119.000,00</u>
Mögliche Hinweistexte (9) Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 b) i.V.m. § 6a UStG bzw. Art. 138 der MwStSystRL Steuerfreie Exportlieferung gem. § 4 Nr. 1 a) i.V.m. § 6 UStG bzw. Art. 146 der MwStSystRL Leistungsempfänger ist Steuerschuldner nach § 13b UStG bzw. Art. 44 i.V.m. Art. 196 der MwStSystRL	

Abb. 14: Rechnungsanforderungen nach § 14 Abs. 4 UStG

8.1.5 Vorsteuerabzug

Eine ordnungsgemäße Gutschrift i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG i.V.m. § 14 Abs. 4 UStG berechtigt den Aussteller unter den Voraussetzungen des § 15 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug. Erfolgt der Umsatzsteuerausweis in einer Gutschrift zu hoch oder unberechtigt, schuldet der Gutschriftsempfänger die Umsatzsteuer nach § 14c UStG; der Gutschriftsaussteller erhält insoweit keinen Vorsteuerabzug.

Der Gutschriftsaussteller erhält zudem keinen Vorsteuerabzug, wenn

- die Gutschrift **ohne Einverständnis** des Gutschriftsempfängers erteilt wird oder

- der Leistungsempfänger eine unvollständige und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung des Leistenden ohne ausdrückliche Anerkennung des Lieferers oder Leistenden durch eine **Gutschrift ersetzt**.

Der Vorsteuerabzug entfällt auch, wenn die abgerechnete Leistung nicht steuerpflichtig war bzw. wenn der Leistende kein Unternehmer ist. Insoweit trägt der Gutschriftsaussteller das volle Risiko und sollte sich ggf. vorher beim Leistenden absichern.

Abrechnungen im Wege der Gutschrift statt einer Rechnung sind *zulässig*. Sie sind nur dann ohne umsatzsteuerliches Risiko, wenn die Abrechnungslast sowie die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 sowie Abs. 5 UStG beachtet werden. Eine rechtzeitige „Beweisvorsorge“ bietet sich daher an. Will der Leistungsempfänger seine Vorsteuer nicht gefährden, muss er sich im Zweifel nachweisbar Klarheit über die Unternehmereigenschaft und die Regelbesteuerung des leistenden Unternehmers verschaffen. Eine unrichtige schriftliche Versicherung des leistenden Unternehmers schließt den Vorsteuerabzug aus. Der gute Glaube des Ausstellers daran, dass die gesetzlichen Voraussetzungen des Gutschriftinhalts vorliegen, wird nicht geschützt. Der Gutschriftsempfänger muss unverzüglich einem zu hohen Steuerausweis in der Gutschrift widersprechen, wenn er nicht für den unzulässig ausgewiesenen Mehrbetrag einstehen will.

8.2 Gutschriftsverfahren bei Konsignationslägern

8.2.1 Konsignationslager in der Automobilindustrie

Nach einer gesetzlichen **Legaldefinition** des Konsignationslagers als auch nach einer allgemein verbindlichen Begriffsbestimmung sucht man vergebens. Im kaufmännischen Sprachgebrauch versteht man unter einem Konsignationslager einen **Warenbestand**, der von einem Unternehmer (*Konsignant*) einem oder mehreren Unternehmern (*Konsignatär*) zur sofortigen Belieferung der Kundschaft oder zum Eigenverbrauch – z. B. im Rahmen des eigenen Produktionsprozesses – überlassen wird.²¹⁵ Das **Warenlager** des Lieferanten befindet sich auf dem Produktionsgelände des Kunden bzw. Abnehmers. Die Warenbestände werden somit bereits vor Ort beim Kunden vorgehalten.

Die einzelnen Vertragspflichten regelt ein selbständiger **Konsignationslagervertrag**. Wesentlicher Kernbereich ist der verlängerte und erweiterte **Eigentumsvorbehalt**, da der Konsignatär zunächst nicht das Eigentum an den in das Lager verbrachten Konsignationswaren erwirbt, sondern lediglich den unmittelbaren Besitz. Der (Zu)Lieferer (Konsignant) bleibt zunächst noch Eigentümer der Ware.²¹⁶

²¹⁵ Siehe Semler in Münchener Vertragshandbuch, Wirtschaftsrecht I, Bd. 2, Abschn. I.10, Rz. 1.

²¹⁶ Siehe Slapio/Wiedeking, BB 2009, 1724.