

|

61996J0141

Urteil des Gerichtshofes vom 17. September 1997. - Finanzamt Osnabrück-Land gegen Bernhard Langhorst. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. - Mehrwertsteuer - Auslegung der Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c und 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG - Dokument, das als Rechnung betrachtet werden kann - Vom Käufer ausgestellte Gutschrift, der der Verkäufer hinsichtlich der Höhe der in ihr ausgewiesenen Steuer nicht widersprochen hat. - Rechtssache C-141/96.

Sammlung der Rechtsprechung 1997 Seite I-05073

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Verpflichtungen des Steuerpflichtigen - Besitz einer Rechnung - Rechnung - Begriff - Vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift - Einbeziehung - Voraussetzungen - Kein Widerspruch des Steuerpflichtigen gegen den ausgewiesenen Betrag - Unbeachtlich

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c und 22 Absatz 3 Buchstabe c)

Leitsätze

Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ermächtigt die Mitgliedstaaten, eine vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift als "Rechnung oder ähnliches Dokument" zu betrachten, wenn sie die nach der Richtlinie für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthält, mit Einverständnis des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, ausgestellt wird und dieser dem in ihr ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag widersprechen kann. Unter solchen Umständen kann nämlich der Steuerpflichtige, dem eine derartige Prüfungsbefugnis zusteht, als Urheber der Gutschrift angesehen werden, auch wenn sie vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellt wird.

Im übrigen ist der Steuerpflichtige, der dem in einer solchen Gutschrift ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag, der höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete

Betrag, nicht widersprochen hat, als die Person anzusehen, die diesen Betrag ausgewiesen hat und ihn deshalb im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie schuldet. Eine andere Auslegung würde betrügerischen Handlungen oder Absprachen Vorschub leisten, die das ordnungsgemäße Funktionieren des durch die Sechste Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und das mit ihm verfolgte Ziel, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, beeinträchtigen würden.

Entscheidungsgründe

1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluß vom 14. März 1996, beim Gerichtshof eingegangen am 29. April 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c und 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt Osnabrück-Land (im folgenden: Finanzamt) und Herrn Langhorst, in dem es darum geht, ob Herr Langhorst den Mehrwertsteuerbetrag schuldet, der in einer von einem Kunden ausgestellten Gutschrift ausgewiesen ist und dem er nicht widersprochen hat, obwohl dieser Betrag höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete Betrag.

Die Sechste Richtlinie

3 In Artikel 21 Nummer 1 Buchstaben a und c der Sechsten Richtlinie heisst es:

"Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden ...,

...

c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist ..."

4 Ferner sieht Artikel 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie folgendes vor:

"a) Jeder Steuerpflichtige hat für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokumente aufzubewahren.

Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen.

b) Die Rechnung muß getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

Das deutsche Gesetz

5 In § 14 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. November 1979 in der Fassung des Gesetzes vom 18. August 1980 (UStG) heisst es:

"Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers,
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
4. den Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung,
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10) und
6. den auf das Entgelt (Nummer 5) entfallenden Steuerbetrag.

..."

6 Sodann bestimmt § 14 Absatz 2 UStG:

"Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er auch den Mehrbetrag. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, so ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden."

7 § 14 Absatz 5 UStG lautet:

"Als Rechnung gilt auch eine Gutschrift, mit der ein Unternehmer über eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Eine Gutschrift ist anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der leistende Unternehmer (Empfänger der Gutschrift) muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Absatz 1 berechtigt sein.
2. Zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.
3. Die Gutschrift muß die in Absatz 1 Satz 2 vorgeschriebenen Angaben enthalten.
4. Die Gutschrift muß dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein.

Die Sätze 1 und 2 sind auf Gutschriften sinngemäß anzuwenden, die der Unternehmer über das für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung entrichtete Entgelt oder Teilentgelt ausstellt. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger dem in ihr enthaltenen Steuerausweis widerspricht."

Der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits

8 Herr Langhorst, ein Landwirt, versteuerte die im Streitjahr 1985 ausgeführten Umsätze in Ausübung der Option gemäß § 24 Absatz 4 UStG zu einem Steuersatz von 7 % anstelle der in § 24 Absatz 1 Satz 1 UStG vorgesehenen 13 %.

9 Von Viehhändlern, denen dies nicht bekannt war und an die Herr Langhorst Mastschweine geliefert hatte, erhielt er Gutschriften, in denen eine Mehrwertsteuer in Höhe von 13 % gesondert ausgewiesen war. Herr Langhorst widersprach der Höhe der in diesen Gutschriften ausgewiesenen Mehrwertsteuer zunächst nicht.

10 Er rief sodann das Niedersächsische Finanzgericht an, das am 10. Oktober 1989 eine Entscheidung erließ, in der die Mehrwertsteuer herabgesetzt wurde. Mit Antragschrift vom 27. Januar 1992, die am 26. März 1992 vervollständigt wurde, legte das Finanzamt gegen diese Entscheidung Revision an den Bundesfinanzhof ein.

11 Der Bundesfinanzhof vertritt in seinem Vorlagebeschluß die Ansicht, daß das Niedersächsische Finanzgericht die Herabsetzung der Mehrwertsteuer zutreffend ermittelt habe, daß die Revision des Finanzamts aber dennoch Erfolg haben könnte, wenn Herr Langhorst gemäß § 14 Absatz 2 Satz 1 UStG die in den Gutschriften gesondert ausgewiesene Mehrwertsteuer in vollem Umfang, einschließlich der nicht durch steuerpflichtige Lieferungen gerechtfertigten Mehrbeträge, zu entrichten hätte.

12 Der Bundesfinanzhof weist jedoch darauf hin, daß der Wortlaut von § 14 Absatz 2 UStG als Schuldner der höheren Steuer ausdrücklich nur den Leistenden bezeichne, der den höheren Mehrwertsteuerbetrag in der Rechnung gesondert ausgewiesen habe. In der vorliegenden Rechtssache sei aber das Dokument, das einen höheren Mehrwertsteuerbetrag ausweise, nicht vom Leistenden - Herrn Langhorst -, sondern von den Abnehmern, d. h. den Viehhändlern, ausgestellt worden. Da nach § 14 Absatz 5 UStG die von den Viehhändlern ausgestellte Gutschrift als Rechnung gelte und ihnen damit einen Vorsteuerabzug in eigentlich nicht gerechtfertigter Höhe ermöglicht habe, ließe sich die Auffassung vertreten, daß Herr Langhorst diesen Mehrwertsteuerbetrag schulde, da er ihn nicht beanstandet habe.

13 Der Bundesfinanzhof hält es für fraglich, ob eine solche Auslegung von § 14 Absatz 2 UStG mit den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sei, insbesondere mit Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, wonach jede Person die Mehrwertsteuer schulde, die sie in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweise, und mit Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c dieser Richtlinie, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, die Kriterien festzulegen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden könne, aber die von Abnehmern erteilten Gutschriften den vom Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnungen nicht ausdrücklich gleichstelle. Der Bundesfinanzhof hat deshalb das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Lässt es Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) zu, daß eine Gutschrift im Sinne von § 14 Absatz 5 des Umsatzsteuergesetzes 1980 als Rechnung oder als ein ähnliches Dokument (Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG) betrachtet wird?

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Lässt es Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG zu, denjenigen, der eine Gutschrift mit einem höheren als dem aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldeten Steuerbetrag annimmt, ohne insoweit dem in der Gutschrift enthaltenen Steuerausweis zu widersprechen, als eine Person zu betrachten, die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder in einem ähnlichen Dokument ausweist und die diese Mehrwertsteuer deshalb schuldet?

3. Kann sich der Empfänger einer Gutschrift unter den in Frage 2 angeführten Umständen auf Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG berufen, wenn die in der Gutschrift ausgewiesene Mehrwertsteuer im Umfange der Differenz zwischen ausgewiesener und aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldeter Steuer gegen ihn als Steuerschuld geltend gemacht wird?

14 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, daß die dritte Frage nur bei Verneinung der zweiten Frage beantwortet zu werden brauche.

Zur ersten Frage

15 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten ermächtigt, eine vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift als "Rechnung oder ähnliches Dokument" zu betrachten.

16 Gemäß Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hat jeder Steuerpflichtige für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen, und gemäß Buchstabe b muß diese Rechnung oder das an deren Stelle tretende Dokument "getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen".

17 Nachdem damit die Mindestanforderungen an die Angaben festgelegt worden sind, die zwingend in der Rechnung oder dem an ihre Stelle tretenden Dokument enthalten sein müssen, überlässt Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c den Mitgliedstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein solches Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muß jedoch im Einklang mit einem der Ziele der Sechsten Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (in diesem Sinne Urteile vom 14. Juli 1988 in den Rechtssachen 123/87 und 330/87, Jeunehomme und EGI, Slg. 1988, 4517, Randnrn. 16 und 17, und vom 5. Dezember 1996 in der Rechtssache C-85/95, Reisdorf, Slg. 1996, I-6257, Randnr. 24).

18 Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob eine Gutschrift, die wie im Ausgangsverfahren die in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie genannten zwingenden Angaben enthält, als Rechnung betrachtet werden kann, obwohl sie vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellt wurde, wobei zu berücksichtigen ist, daß nach der einschlägigen nationalen Vorschrift zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift Einverständnis darüber bestehen muß, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder die Leistung abgerechnet wird, daß die Gutschrift dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein muß und daß sie die Wirkung einer Rechnung verliert, soweit der Empfänger dem in ihr enthaltenen Steuerausweis

widerspricht.

19 Hierzu ist festzustellen, daß sich Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf den Normalfall bezieht, d. h. auf die Ausstellung einer Rechnung oder eines an deren Stelle tretenden Dokuments durch den Steuerpflichtigen, der Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt.

20 Da jedoch, wie der Generalanwalt in den Nummern 29 ff. seiner Schlussanträge dargelegt hat, das Ziel dieser Bestimmung darin besteht, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, spricht nichts dagegen, daß das fragliche Dokument vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellt wird, sofern es die für die Rechnung vorgeschriebenen Angaben enthält und der Steuerpflichtige, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, gegebenenfalls in die Lage versetzt worden ist, die Berichtigung seines Inhalts zu verlangen.

21 In einem solchen Fall kann nämlich der Steuerpflichtige, wenn ihm eine derartige Prüfungsbefugnis zusteht, als Urheber des Dokuments angesehen werden, mit dessen Abfassung er gewissermaßen seinen Kunden betraut hat. Die Gutschrift erfüllt damit die Funktion eines Beleges für die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Bereich der Mehrwertsteuer, da sie die gleichen Informationen enthält wie die herkömmliche Rechnung und es dem Steuerpflichtigen freisteht, ihren Inhalt zu billigen.

22 Wie die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs zutreffend ausgeführt haben, stellt eine vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift in vielen Fällen das beste Mittel dar, um Rechenschaft über die vorgenommenen Lieferungen oder Leistungen abzulegen, da nur der Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen in der Lage ist, deren Übereinstimmung mit den vertraglichen Vereinbarungen festzustellen.

23 Unter diesen Umständen kann aus der Tatsache, daß Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lediglich vorsieht, daß der Steuerpflichtige, der Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument ausstellt, nicht geschlossen werden, daß die Mitgliedstaaten ein Dokument nicht als Rechnung betrachten können, nur weil es vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen stammt.

24 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten ermächtigt, eine vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift als "Rechnung oder ähnliches Dokument" zu betrachten, wenn sie die nach dieser Richtlinie für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthält, mit Einverständnis des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, ausgestellt wird und dieser dem in ihr ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag widersprechen kann.

Zur zweiten Frage

25 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Steuerpflichtige, der dem in einer als Rechnung zu betrachtenden Gutschrift ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag, der höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete Betrag, nicht widersprochen hat, als die Person angesehen werden kann, die diesen Betrag ausgewiesen hat und ihn deshalb im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie schuldet.

26 Gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie schuldet die Mehrwertsteuer im inneren Anwendungsbereich "jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist".

27 Ist daher, wie im vorliegenden Fall, eine Gutschrift als Rechnung zu betrachten, so ist der Steuerpflichtige als die Person anzusehen, die die Mehrwertsteuer faktisch in dieser Gutschrift im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie ausgewiesen hat und deshalb den angegebenen Betrag schuldet.

28 Würde anders entschieden, so brauchte der Steuerpflichtige einen Teil der Mehrwertsteuer, die in dem als Rechnung zu betrachtenden Dokument ausgewiesen ist, nicht zu entrichten, obwohl die Mehrwertsteuer - wie im Vorlagebeschluß ausgeführt wird - vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen in vollem Umfang abgezogen werden konnte; dies würde betrügerischen Handlungen oder Absprachen Vorschub leisten, die das ordnungsgemäße Funktionieren des durch die Sechste Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und das mit ihm verfolgte Ziel, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, beeinträchtigen würden.

29 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, daß der Steuerpflichtige, der dem in einer als Rechnung zu betrachtenden Gutschrift ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag, der höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete Betrag, nicht widersprochen hat, als die Person angesehen werden kann, die diesen Betrag ausgewiesen hat und ihn deshalb im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie schuldet.

Zur dritten Frage

30 In Anbetracht der Antwort auf die zweite Frage braucht die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kostenentscheidung

Kosten

31 Die Auslagen der deutschen und der griechischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluß vom 14. März 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern -

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ermächtigt die Mitgliedstaaten, eine vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen ausgestellte Gutschrift als "Rechnung oder ähnliches Dokument" zu betrachten, wenn sie die nach dieser Richtlinie für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthält, mit Einverständnis des Steuerpflichtigen, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, ausgestellt wird und dieser dem in ihr ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag widersprechen kann.

2. Der Steuerpflichtige, der dem in einer als Rechnung zu betrachtenden Gutschrift ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag, der höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete Betrag, nicht widersprochen hat, kann als die Person angesehen werden, die diesen Betrag ausgewiesen hat und ihn deshalb im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388 schuldet.