



BFH: Rechnungsberichtigung – Rückwirkung zu Lasten des Leistungsempfängers

22 | 2020

1 Sachverhalt

Der Sachverhalt der BFH-Entscheidung (Urt. v. 22.01.2020 – XI R 10/17) ist vereinfacht wie folgt: Die Kl. hat 2007 Leistungen eingekauft und aus den Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis die Vorsteuer abgezogen. Das FA forderte 2012 die Vorsteuer zzgl. Zinsen zurück. Es ging von Bauleistungen und dem Übergang der Steuerschuld aus. Im Einvernehmen mit der Kl. stornierte daraufhin der Leistende die alten Rechnungen und stellte neue Rechnungen aus, ohne Steuerausweis wegen § 13b UStG. Die Kl. erhielt die Umsatzsteuer vom Leistenden zurück. Die Kl. machte den Vorsteuerabzug für 2007 weiterhin geltend und beantragte Zinserlass. Das FG gewährte den Vorsteuerabzug, wies die Klage auf Zinserlass aber als unzulässig ab. Das FA legte Revision ein. Kernfrage ist, ob trotz Rechnungsberichtigung der Vorsteuerabzug in 2007 möglich ist.



Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur.
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

+49 (0) 89 217 50 12-75
thomas.streit@kmlz.de

2 Rechtliche Würdigung

Der BFH verneint den Vorsteuerabzug der Kl. Die in 2012 durchgeführte Rechnungsberichtigung wirke zu Lasten der Kl. nach 2007 zurück. Ob die ursprünglichen Rechnungen mit Steuerausweis richtig waren, ließ der BFH offen. Der BFH nimmt Bezug auf das EuGH-Urteil *Senatex* (Urt. v. 15.09.2016 – C-518/14). Danach können Rechnungen, die fehlerhafte oder fehlende Angaben aufweisen, rückwirkend berichtigt werden. Diese Rückwirkung gilt aus Sicht des BFH sowohl dann, wenn sie zum Vorteil des Steuerpflichtigen wirkt, als auch dann, wenn sie zu seinem Nachteil wirkt. Dies treffe jedenfalls für Rechnungen zu, die die fünf Rechnerkernmerkmale beinhalten. Dass eine Rechnung auch durch Stornierung der ursprünglichen Rechnung und Neuausstellung einer Rechnung berichtigt werden könne, sei durch die Rs. *Pannon Gep* entschieden (Urt. v. 15.07.2010 – C-368/09). Gem. § 31 Abs. 5 S. 1 UStDV kann eine Rechnung dann berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben i.S.d. § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder diese Angaben unzutreffend sind. Der BFH legt diese Norm unionsrechtskonform aus. Eine Rechnung ist auch dann „unzutreffend“ in diesem Sinne, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt wird und der Leistende die gezahlte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückbezahlt.

3 Folgen für die Praxis

Die Zinsen waren es wohl, die die Kl. zur Einleitung des Verfahrens motiviert hatten. Das Urteil hat Bedeutung in verschiedene Richtungen. Einerseits müssen Leistungsempfänger im Blick haben, dass sie im Fall einer Stornorechnung rückwirkend den Vorsteuerabzug verlieren. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Stornierung einvernehmlich erfolgt und der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer vom Leistenden zurückerhält. Erfolgt die Stornierung gegen den Willen des Leistungsempfängers, ist die Rechnung jedenfalls nicht kraft Parteiwillens unrichtig, sodass es darauf ankommen dürfte, ob die Rechnung objektiv (materiell-rechtlich) unzutreffend ist. Etwas günstiger sähe es für den Leistungsempfänger aus, wenn die ursprüngliche Abrechnung mittels Gutschrift erfolgt wäre. Hier normiert § 14 Abs. 2 S. 3 UStG, dass die Gutschrift ihre Wirkung erst im Zeitpunkt des Widerspruchs verliert. Eine Rückwirkung auf den ursprünglichen Ausstellungszeitpunkt gibt es hier also nicht.

Die Entscheidung hat jedoch auch Bedeutung für Fälle, in denen mittels Storno und Neuausstellung eine Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG berichtigt wird, aus der der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug begehrt. Auch hier tritt eine rückwirkende Korrektur ein, sofern die ursprüngliche Rechnung die fünf Kernelemente enthielt. Der Vorsteuerabzug wäre rückwirkend vorzunehmen. In Einzelfällen könnte sich die Festsetzungsverjährung als problematisch erweisen.

Was können Unternehmer in der Situation der Kl. tun? Dies bedarf einer Einzelfallbetrachtung:

- Akzeptiert der Leistungsempfänger ein Rechnungsstorno, wird eine Klage auf Vorsteuer keinen Erfolg haben. Eine Klage auf Zinserlass könnte hingegen erfolgreich sein. In seinem Urteil vom 26.09.2019 (V R 13/18) hat der BFH für eine vergleichbare Situation einen Zinserlass anerkannt. Im hier vorliegenden Fall hatte der BFH über diese Frage nicht zu entscheiden, da keine Anschlussrevision erhoben worden war.
- Erfolgt kein Rechnungsstorno, kann eine Klage auf Vorsteuerabzug erfolgreich sein. Soweit der Leistungsempfänger die Vorsteuer nicht (vorübergehend) ans Finanzamt zurückzahlt und AdV erhält, drohen ihm AdV-Zinsen, wenn das FG den Vorsteuerabzug versagt und § 13b UStG anwendet. Doch auch in diesem Fall wäre ein Zinserlass interessengerecht.

Jedenfalls zeigt sich wieder einmal, dass die Zinsregelungen – neben anderen Regelungen der AO, wie z.B. die Regelungen der Verjährung – für Zwecke der Umsatzsteuer dringend reformbedürftig sind.