

THEMENINFO

Umsatzsteuer: Rückwirkung der Rechnungsberichtigung



Mit Urteil vom 15.9.2016 entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH), dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigert werden kann, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt, obwohl die Finanzbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen. Im gleichen Urteil legte er fest, dass der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe Rückwirkung zukommen kann, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Der Bundesfinanzhof (BFH) setzte diese EuGH-Vorlage mit Urteil vom 20.10.2016 – unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung – auch in deutsches Recht um.

- 1. Ordnungsmäßige Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug** Unionsrechtlich wird zwischen der Entstehung und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unterschieden. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Materielle Voraussetzung für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts ist, dass der Leistungsempfänger Steuerpflichtiger (Unternehmer) im Sinne der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist, die von ihm bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen in der nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und sie auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen (Unternehmer) geliefert oder erbracht wurden.

Formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Steuerpflichtige (Unternehmer) eine ausgestellte Rechnung besitzt. Der Besitz einer Rechnung, die eine Steuerbelastung offen ausweist, ist dabei jedoch nicht lediglich eine formelle Voraussetzung. Sie ist zugleich materielle Voraussetzung, weil die Angabe der Steuerbelastung essenziell für den Gleichlauf der Steuerbelastung des Leistenden mit dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist.

- 2. Ausnahme von dem Erfordernis einer ordnungsmäßigen Rechnung** Auch nach Ergehen der EuGH-Rechtsprechung ist das Recht auf Vorsteuerabzug im Regelfall durch eine ordnungsmäßige Rechnung nachzuweisen. Deren Funktion ist die Kontrolle sowohl des Leistenden als auch des Leistungsempfängers durch die Finanzverwaltung.



Ein Vorsteuerabzug gänzlich ohne Rechnung ist nicht möglich. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann jedoch ausnahmsweise auch geltend gemacht werden, wenn der Unternehmer eine Rechnung besitzt, die nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt und die auch nicht berichtigt wurde. Der Vorsteuerabzug ist unter Anwendung eines strengen Maßstabes auch zu gewähren, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen.

Der Unternehmer kann durch objektive Nachweise belegen, dass ihm andere Unternehmer auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen und für die er die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet hat.

Der Nachweis der Steuerbelastung des Unternehmers auf der vorausgegangenen Umsatzstufe kann nur über eine Rechnung oder deren Kopie mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet werden. Ohne diesen Ausweis verbleiben Zweifel, ob und in welcher Höhe die Steuer in dem Zahlbetrag enthalten ist und damit, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Die anderen materiellen Voraussetzungen kann der Unternehmer auch durch andere Beweismittel nachweisen. Entscheidend ist, dass sie eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen, anderenfalls ist die Kontrollfunktion nicht erfüllt. Ist etwa auch unter Berücksichtigung der zusätzlichen Informationen unklar, über welche Leistung abgerechnet worden ist, verfügt das Finanzamt nicht über alle notwendigen Informationen um zu prüfen, inwieweit der als Vorsteuer geltend gemachte Betrag gesetzlich geschuldet war. Es besteht keine Pflicht der Finanzbehörden, fehlende Informationen von Amts wegen zu ermitteln. Zweifel und Unklarheiten wirken zu Lasten des Unternehmers.

3. Rechnungsberichtigung oder Stornierung und Neuerteilung

Gelingt dem Unternehmer kein objektiver Nachweis, kann er auch eine berichtigte Rechnung vorlegen. Eine Berichtigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und neu ausstellt. Der Fall einer fehlenden Rechnung ist von dem Fall einer fehlerhaft erteilten Rechnung abzugrenzen. Auf eine Rechnungsberichtigung kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs jedenfalls alleine aus Vereinfachungsgesichtspunkten nicht verzichtet werden.

Eine Rechnungsberichtigung erfordert eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung. Diese kann durch den Hinweis auf eine Berichtigung, Änderung oder Ergänzung der bisherigen Rechnung erfolgen. Eine Rechnung ist auch dann „unzutreffend“, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde. Ein Dokument ist dann eine rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.

Hierfür reicht es aus, dass die Rechnung diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Sind diese Anforderungen erfüllt, entfaltet die Rechnungsberichtigung immer Rückwirkung. Kleinbetragsrechnungen müssen nur berichtigt werden, soweit diese Vorschrift die in Rede stehenden Angaben erfordert. Auf eine rückwirkende Korrektur von Voranmeldungen innerhalb eines Besteuerungszeitraumes kann verzichtet werden. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

LEISTENDER UNTERNEHMER

Aussteller einer Rechnung kann der leistende Unternehmer, der Leistungsempfänger (Gutschrift) oder ein Dritter in deren Namen und für deren Rechnung sein. Unabhängig von der Person des Rechnungsausstellers ist es zwingend erforderlich, dass aus der Rechnung hervorgeht, wer die Leistung erbracht hat.

Eine Rechnung ist für Zwecke des Vorsteuerabzugs berichtigungsbedürftig, wenn und soweit sie hinsichtlich des leistenden Unternehmers Fehler enthält, die dessen eindeutige Identifizierung nicht zulassen. Sie ist mit Rückwirkung berichtigungsfähig, wenn die vorliegenden Angaben zwar ungenau, aber grundsätzlich zutreffend sind und nicht fehlenden Angaben gleichstehen. Es ist ausreichend und die Rechnung deshalb nicht berichtigungsbedürftig, wenn der leistende Unternehmer durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Dieses gilt z. B. für fehlende oder falsche Rechtsformzusätze nur dann, wenn jeglicher Zweifel an der Identität des Leistenden ausgeschlossen ist. Bei Fehlern und Unklarheiten sind die Voraussetzungen für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe nicht erfüllt. Die Angabe eines Unternehmers, der nicht der tatsächlich leistende Unternehmer ist, ist eine offensichtlich unzutreffende Angabe, die nicht rückwirkend berichtigt werden kann.

LEISTUNGSEMPFÄNGER

Die Ausführungen gelten sinngemäß auch für den Leistungsempfänger. Wurden Name und Anschrift des Leistungsempfängers nur ungenau bezeichnet, kann zum Beispiel eine unzutreffende Bezeichnung der Rechtsform mit Rückwirkung für die Vergangenheit berichtigt werden. Es ist ausreichend, wenn der Leistungsempfänger durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung identifizierbar ist. Bei Fehlern und Unklarheiten sind die Voraussetzungen für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe nicht erfüllt. Die Angabe eines Unternehmers, der nicht der tatsächliche Leistungsempfänger ist, ist eine offensichtlich unzutreffende Angabe, die nicht rückwirkend berichtigt werden kann.

LEISTUNGSBESCHREIBUNG

Die Leistungsbeschreibung muss, um rückwirkend berichtigungsfähig zu sein, jedenfalls so konkret sein, dass die erbrachte Leistung und ein Bezug zum Unternehmen des Leistungsempfängers erkennbar sind. Eine unrichtige Leistungsbezeichnung, für die der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Steuer schuldet, ist nicht mit Rückwirkung berichtigungsfähig. Dagegen kann eine nur ungenaue Angabe der Leistungsbezeichnung die Voraussetzungen für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe erfüllen. Eine bloße Angabe wie z. B. „Beratung“ in der Rechnung eines Rechtsanwalts oder „Bauarbeiten“ in der Rechnung eines Bauunternehmens, die nicht weiter individualisiert ist, erfüllt zwar nicht die Voraussetzungen, eine entsprechende Rechnung ist unter den übrigen Voraussetzungen aber mit Rückwirkung berichtigungsfähig. Dagegen reicht eine allgemein gehaltene Angabe wie z. B. „Produktverkäufe“, die es nicht ermöglicht, die abgerechnete Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen, nicht aus.

ENTGELT

Die Voraussetzung für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe ist bereits erfüllt, wenn durch die Angabe des Bruttorechnungsbetrags und des gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags das Entgelt als Bemessungsgrundlage ohne weiteres errechnet werden kann.

GESONDERT AUSGEWIESENE UMSATZSTEUER

Ein gesondert ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag kann nicht dadurch ersetzt werden, dass neben dem Entgelt ein Bruttorechnungsbetrag angegeben wird. Wird fälschlicherweise von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft ausgegangen und deswegen in der Rechnung ein Hinweis erteilt, sind derartige Rechnungen gleichwohl unter den übrigen Voraussetzungen mit Rückwirkung berichtigungsfähig. Weist der Rechnungsaussteller in einer Rechnung die Umsatzsteuer nicht oder zu niedrig aus, kann die Rechnung berichtigt werden. Dabei sind die folgenden Fälle zu unterscheiden:

» Bisher kein Steuerausweis

Ein bisher in einem Dokument fälschlicherweise nicht ausgewiesener Steuerbetrag (z. B. weil die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen oder einer Steuerbefreiung nicht vorliegen) kann nicht mit Rückwirkung berichtigt werden. Der erstmalige Steuerausweis in einer berichtigten Rechnung ist insoweit mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung gleichzusetzen und entfaltet daher keine Rückwirkung.





Die gleichen Grundsätze gelten, wenn sich nachträglich herausstellt, dass zwischen bestimmten Personen keine Organschaft vorlag und über die vermeintlichen Innenumsätze Belege ausgetauscht worden sind. Diese Belege sind Rechnungen, wenn sie einen Steuerausweis enthalten, weil mit ihnen tatsächlich über Leistungen abgerechnet worden ist. Sind diese Rechnungen nach geltendem Recht ausgestellt, berechtigen sie zum Vorsteuerabzug. Belege ohne gesonderten Steuerausweis hingegen sind keine Rechnungen und daher einer Berichtigung mit Rückwirkung nicht zugänglich.

» Bisher zu niedriger Steuerausweis

Ein unzutreffend in einer Rechnung zu niedrig ausgewiesener Steuerbetrag kann nicht mit Rückwirkung berichtigt werden. Der erstmalige zutreffende Steuerausweis in einer berichtigten Rechnung ist vielmehr insoweit mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung gleichzusetzen. Das Recht zum Vorsteuerabzug in Höhe des Mehrbetrags kann somit erst in dem Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem der Leistungsempfänger im Besitz der Rechnung ist, die den Steuerbetrag in zutreffender Höhe ausweist. Der Vorsteuerabzug des ursprünglich zu niedrigen Steuerbetrags bleibt bestehen.

4. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs gilt Folgendes:

a) Bei objektivem Nachweis (keine ordnungsmäßige Rechnung)

Der Vorsteuerabzug ist in dem Zeitpunkt zu gewähren, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag.

b) Bei einer berichtigten Rechnung mit Rückwirkung

Wird eine Rechnung mit Rückwirkung berichtigt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und die ursprüngliche Rechnung vorlag. Abweichend hiervon kann bei einem zu niedrigen Steuerausweis in der ursprünglichen Rechnung das Recht auf Vorsteuerabzug in einer bestimmten Höhe erst dann ausgeübt werden, wenn der Leistungsempfänger im Besitz einer Rechnung ist, die einen Steuerbetrag in dieser Höhe ausweist.

c) Bei Storno und Neuerteilung einer Rechnung

Die Stornierung einer Rechnung und ihre Neuerteilung kann Rückwirkung entfalten. Ansonsten kann das Recht auf Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum der Neuerteilung ausgeübt werden. Der Unternehmer ist dann nachweispflichtig dafür, dass aus der ursprünglichen Rechnung kein Vorsteuerabzug geltend bzw. ein solcher aufgrund des Stornos rückgängig gemacht worden ist.

d) Bei Rechnungen mit unrichtigem oder unberechtigtem Steuerausweis

Die Berichtigung einer geschuldeten Umsatzsteuer entfaltet keine Rückwirkung, sondern unterliegt den gesetzlichen Vorgaben.

5. Kein rückwirkendes Ereignis

Bei der Korrektur eines Steuerbescheids zur nachträglichen Berücksichtigung einer nach den vorgenannten Grundsätzen rückwirkend berichtigten Rechnung ist die Änderungsvorschrift nicht anwendbar. Denn die Berichtigung einer Rechnung mit Rückwirkung ist kein Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit entfaltet (rückwirkendes Ereignis).

Die Änderung eines Steuerbescheids ist nur zulässig, wenn das rückwirkende Ereignis nachträglich, d. h. nach Entstehen des Steueranspruchs eingetreten ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht jedoch gleichzeitig mit dem Steueranspruch. Lediglich dessen Ausübung setzt voraus, dass der Leistungsempfänger eine Rechnung besitzt. Da der materielle Anspruch auf Vorsteuerabzug unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung entsteht, hat die Erteilung einer berichtigten Rechnung keine Auswirkung auf die Entstehung des Steueranspruchs.