

Rückwirkender Vorsteuerabzug nach Rechnungsberichtigung

Moers, im Januar 2017

Gut für Unternehmer: Rückwirkung der Rechnungsberichtigung

Berichtigt der leistende Unternehmer eine (vorher fehlerhaft erstellte) Rechnung für eine von ihm erbrachte Leistung, wirkt dies auf den Zeitpunkt der ersten, ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Mit dieser Entscheidung ändert der BFH seine bisherige Meinung, schließt sich der Rechtsprechung des EuGH und widerspricht damit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

Warum das für alle Unternehmer wichtig ist

Die Entscheidung ist nicht nur für den leistenden Unternehmer (Auftragnehmer) und Rechnungsaussteller von großer Bedeutung, sondern für alle Unternehmer (Auftraggeber), die als Rechnungsempfänger trotz formaler Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen in Anspruch nehmen. Sie hatten bisher bei späteren Beanstandungen selbst im Fall einer Rechnungsberichtigung Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten.

Nach bisheriger Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zur deutscher Gesetzeslage in §§ 14, 14b UStG durfte der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der „richtigen“ Rechnung geltend gemacht werden. Die sich daraus ergebende Steuernachzahlung war zudem im Rahmen der sog. Vollverzinsung zwischenzeitlich (für den Zeitraum zwischen erster, fehlerhafter und dann berichtigter Rechnung) mit 6 % jährlich zu verzinsen. Beides entfällt jetzt.

Der Streitfall vor dem BFH und vor dem EuGH

Im Streitfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Rechtsanwalts in Anspruch genommen, die nur auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nahmen. Weitere Rechnungen hatte ihr eine Unternehmensberatung ohne weitere Erläuterung für allgemeine wirtschaftliche Beratung und zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung erteilt.

Das Finanzamt versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den in den Streitjahren 2005 bis 2007 erteilten Rechnungen. Es ging davon aus, dass die Rechnungen keine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung enthielten. Dagegen erhob die Klägerin Klage und legte während des Klageverfahrens im Jahr 2013 berichtigte Rechnungen vor, die die Leistungen ordnungsgemäß beschrieben. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gleichwohl ab. Nach dem Urteil des FG ermöglichten die berichtigten Rechnungen einen Vorsteuerabzug erst in 2013 und wirkten nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren zurück.

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und den Vorsteuerabzug für die Jahre 2005 bis 2007 zugesprochen. Dies beruht maßgeblich auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache Senatex vom 15. September 2016 C-518/14. Danach wirkt eine Rechnungsberichtigung stets auf den Zeitpunkt der ersten, ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Der EuGH missbilligt zudem ausdrücklich das pauschale Entstehen von Nachzahlungszinsen.

Die Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich dem nunmehr entgegen der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung angeschlossen. Damit der Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt, muss das Ausgangsdokument allerdings über bestimmte Mindestangaben verfügen, die im Streitfall vorlagen. Die Berichtigung kann zudem bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG erfolgen.

(BFH, Pressemitteilung vom 21.12.2016 zu Urteil vom 20.10.2016, Az. V R 26/15)

Auswirkungen auf die Praxis

Bislang hat die Finanzverwaltung vor allem im Rahmen von Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, Umsatzsteuer-Nachschau und durch Anforderung von Eingangsrechnungen für die Prüfung des Vorsteuerabzugs erhebliche Steuermehreinnahmen und damit verbundene Zinsgewinne generiert. Der Rechnungsempfänger musste - soweit dies überhaupt rein praktisch noch möglich war - fehlerhafte Rechnungen rückwirkend berichtigen und „neu“ ausstellen lassen.

Durch die rein zeitliche Verschiebung alleine ergaben sich schon Zinsgewinne von 6,00 % p.a. (monatlich von 0,5 %) aus den nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträgen. Das Entstehen und die Fälligkeit der Umsatzsteuer aus der Leistung (bzw. der Bezahlung) waren davon überhaupt nicht betroffen. Die Umsatzsteuer entsteht auch ohne eine korrekt erstellte Rechnung!

Dieses Vorgehen der Finanzverwaltung wird jetzt durch den BFH und den EuGH so nicht mehr toleriert. In Streitfällen raten wir den betroffenen Unternehmern, unverzüglich Einspruch einzulegen und eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu beantragen.

Zudem können berichtigungsfähige Umsatzsteuer-Jahreserklärungen dahingehend noch überprüft werden, ob in der Vergangenheit zu Unrecht Eingangsrechnungen nicht berücksichtigt wurden und eine Rechnungsberichtigung sinnvoll wäre. In solch einem Sachverhalt wäre dann ein Änderungsantrag nach § 164 AO erforderlich, im Weiteren ggfs. ein Einspruch und Antrag auf einstweilige Anordnung nach § 114 FGO bei Ablehnung solcher Änderungsanträge.

Zwei „praktische“ Probleme bleiben bestehen

Ist der Rechnungsaussteller nicht mehr auffindbar, kann rein praktisch keine Rechnungsberichtigung mehr erfolgen. Diese darf - daran hat sich nichts geändert - ausschließlich durch den ehemaligen Rechnungsaussteller vorgenommen werden, da es sich bei einer Rechnung um eine Urkunde handelt!

Hatte der Rechnungsaussteller bislang überhaupt noch keine Rechnung ausgestellt, handelt es sich auch nicht um eine Rechnungsberichtigung. Ein rückwirkender Vorsteueranspruch ist deshalb nicht gegeben, da die Rechnung jetzt „erstmalig“ ausgestellt wird.

Platz für Ihre Anmerkungen/Notizen