



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

STAND: 15. Oktober 2018

- E-Mail-Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer; Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung;
BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 26/15**

GZ **III C 2 - S 7286-a/15/10001 :003**
DOK **2018/0792777**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I.

1. Mit Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 26/15, hat der BFH unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine Rechnungsberichtigung nach § 31 Abs. 5 UStDV beim Rechnungsempfänger hinsichtlich seines Rechts auf Ausübung des Vorsteuerabzugs Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung entfalten kann. Der BFH setzt damit das EuGH-Urteil vom 15. September 2016, C-518/14, Senatex, um. Aus diesen Urteilen ergibt sich für den Vorsteuerabzug in Fällen berichtigter Rechnungen Folgendes:

1. Ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

2. Unionsrechtlich wird zwischen der Entstehung und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unterschieden.
3. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nach Artikel 167 MwStSystRL wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht. Materielle Voraussetzung für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts nach Artikel 168 MwStSystRL ist, dass der Leistungsempfänger Steuer-

pflichtiger 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 geliefert oder erbracht wurden.

4. Voraussetzung, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, ist nach Artikel 178 Buchstabe a MwStSystRL, dass der Steuerpflichtige eine gemäß Artikel 217 ff. MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzt (EuGH-Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel und BFH-Urteil vom 1. Juli 2004, V R 33/01, BStBl II S. 861).
5. Daraus folgt, dass der Besitz einer Rechnung nach §§ 14, 14a UStG eine zwingende Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG und somit materielle Voraussetzung ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 26/15, Rz. 17).
6. Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 UStG ist in dem Besteuerungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind. Es muss eine Leistung von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sein und beim Leistungsempfänger dafür eine ordnungsgemäße Rechnung nach §§ 14, 14a UStG vorliegen.

2. Rechnungsberichtigung

7. Eine Rechnung, die den gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht, kann nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt werden. Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann grundsätzlich erst in dem Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt und die fehlenden oder berichtigten Angaben bzw. die korrigierte Rechnung an den Rechnungsempfänger übermittelt hat. Auf eine Rechnungsberichtigung kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs jedenfalls alleine aus Vereinfachungsgesichtspunkten nicht verzichtet werden.
8. Eine Rechnungsberichtigung erfordert eine Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung (siehe Abschnitt 14.11 UStAE). Diese kann durch den Hinweis auf eine Berichtigung, Änderung oder Ergänzung der bisherigen Rechnung erfolgen. Wird die bisherige Rechnung hingegen gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich storniert, aufgehoben oder ersetzt, so dass sie die Wirkung als Rechnung verliert, liegt keine Rechnungsberichtigung, sondern das erstmalige Ausstellen einer neuen Rechnung vor. Dies gilt jedoch nur, soweit die Stornierung, Aufhebung oder Ersetzung innerhalb der Aufbewahrungsfristen nach § 147 AO bzw. nach § 14b UStG vorgenommen wird.

- 9 Die Berichtigung einer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Umsatzsteuer bewirkt keine Rückwirkung im Sinne dieses Schreibens, sondern unterliegt den Vorgaben des Abschnitts 17.1 Abs. 10 UStAE.

3. Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung und dafür erforderliche Mindestanforderungen

- 10 Wird zunächst eine Rechnung ausgestellt, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG nicht entspricht und wird diese später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, kann unter den im BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 26/15, genannten Voraussetzungen das Recht auf Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgrund der berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Die Rechnung kann mit umsatzsteuerlicher Wirkung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt und vorgelegt werden.
- 11 Eine Rechnung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jedenfalls dann derart rückwirkend berichtigungsfähig, wenn sie 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. Auf eine rückwirkende Korrektur von Voranmeldungen innerhalb eines Besteuerungszeitraums kann verzichtet werden.

a) Leistender Unternehmer

- 12 Aussteller einer Rechnung im Sinne der §§ 14, 14a UStG kann der leistende Unternehmer, der Leistungsempfänger 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.
- 13 Eine Berichtigung der Angabe des leistenden Unternehmers entfaltet Rückwirkung, wenn zwar Fehler bei der Bezeichnung des Namens oder der Anschrift vorliegen, aber dessen eindeutige Identifizierung möglich ist. Es ist ausreichend, 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 zum Beispiel für fehlende oder falsche Rechtsformzusätze nur dann, wenn jegliche Zweifel über die Identität des Leistenden ausgeschlossen sind. Bei Fehlern und Unklarheiten, die über die Regelung

gen des Abschnitts 15.2a Abs. 2 und Abs. 6 UStAE hinausgehen, 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.

b) Leistungsempfänger

- 14 Wurden Name und Anschrift des eindeutig identifizierbaren Leistungsempfängers nur ungenau bezeichnet, kann zum Beispiel eine unzutreffende Bezeichnung der Rechtsform mit Rückwirkung für die Vergangenheit berichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 54/14, BFH/NV 2017 S. 488). Es ist ausreichend, wenn der Leistungsempfänger durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Bei Fehlern und Unklarheiten, die über die Regelungen des Abschnitts 15.2a Abs. 3 und Abs. 6 UStAE hinausgehen, 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.

c) Leistungsbeschreibung

- 15 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, vgl. Abschnitt 15.2a Abs. 4 UStAE. Eine unrichtige Leistungsbezeichnung, für die der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet (vgl. Abschnitt 14c.2 Abs. 2 Nr. 3 UStAE), 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, lässt jedoch die konkret erbrachte Leistung in keiner Weise erkennen, weil solche Leistungen allgemein dem jeweiligen Berufsbild bzw. Gewerbe entsprechen; eine solche Angabe ist daher in so hohem Maße unbestimmt und unvollständig, dass sie einer fehlenden Angabe gleichsteht. Abschnitt 15.2a Abs. 6 UStAE und Abschnitt 15.11 Abs. 3 Satz 6 UStAE bleiben unberührt.

d) Entgelt

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

e) Gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer

- 17 Ein gesondert ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag liegt nicht vor, wenn in der Rechnung neben dem Bruttorechnungsbetrag nicht auch der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag angegeben ist.
- 18 Weist der Rechnungsaussteller in einer Rechnung die Umsatzsteuer nicht oder zu niedrig aus, kann die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt werden. Dabei sind die folgenden Fälle zu unterscheiden:

aa) Bisher kein Steuerausweis

- 19 Ein bisher unzutreffend in einer Rechnung nicht ausgewiesener Steuerbetrag (z. B. weil die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, einer Steuerbefreiung oder eines Wechsels der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG nicht vorliegen) kann nicht mit Rückwirkung berichtigt werden. Dies gilt auch, wenn ein Steuersatz von 0 % oder ein Steuerbetrag von 0,- Euro ausgewiesen ist. Entscheidend in der Rechtssache Senatex, EuGH-Urteil vom 15. September 2016, C-518/14, Rz. 35, war der Umstand, dass der Leistungsempfänger zu dem Zeitpunkt, zu dem er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausübte, über Rechnungen verfügte, die neben den anderen Mindestangaben die Umsatzsteuer auswiesen. Das Recht auf Vorsteuerabzug in einer bestimmten Höhe kann erst dann ausgeübt werden, wenn der Leistungsempfänger im Besitz einer Rechnung ist, die einen Steuerbetrag in dieser Höhe ausweist. Der erstmalige Steuerausweis in einer berichtigten Rechnung ist insoweit mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung gleichzusetzen und entfaltet daher keine Rückwirkung (vgl. EuGH-Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel und BFH-Urteil vom 1. Juli 2004, V R 33/01, BStBl II S. 861).
- 20 Die gleichen Grundsätze gelten, wenn sich nachträglich herausstellt, dass zwischen bestimmten Personen keine Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorlag und über die vermeintlichen Innenumsätze Belege ausgetauscht worden sind. Diese Belege sind Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG, weil mit ihnen tatsächlich über Leistungen abgerechnet worden ist. Sind diese Rechnungen nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellt, berechtigen sie zum Vorsteuerabzug. Belege ohne gesonderten Steuerausweis hingegen sind einer Berichtigung mit Rückwirkung nicht zugänglich.

bb) Bisher zu niedriger Steuerausweis

- 21 Ein unzutreffend in einer Rechnung zu niedrig ausgewiesener Steuerbetrag kann nicht mit Rückwirkung berichtigt werden. Der erstmalige zutreffende Steuerausweis in einer berichtigten

ten 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. Kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

- 22 Bei der Korrektur eines Steuerbescheids zur nachträglichen Berücksichtigung einer nach den vorgenannten Grundsätzen rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV ist die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 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 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 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 nach Artikel 167 MwStSystRL. Lediglich dessen Ausübung setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus (vgl. Art. 178 MwStSystRL), dass der Leistungsempfänger eine Rechnung besitzt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. September 2016, C - 518/14, Senatex, Rz. 28 f.). Da der materiell-rechtliche Anspruch auf Vorsteuerabzug unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung entsteht, hat die Erteilung einer berichtigten Rechnung keine Auswirkung auf die Entstehung des Steueranspruchs.

5. Anwendungsregelung

- 23 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.
- 24 Es wird nicht beanstandet, wenn bei bis zum 31. Dezember 2018 übermittelten Rechnungsberichtigungen nach § 31 Abs. 5 UStDV, die nach dem BFH-Urteil V R 26/15 Rückwirkung besitzen, der Vorsteuerabzug gleichwohl erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird. Eine Berufung hierauf scheidet aus, wenn der Vorsteuerabzug bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.
- 25 Ein Schreiben zu weiteren höchstrichterlichen Entscheidungen, die den Anwendungsbereich der §§ 14, 15 UStG betreffen, ergeht zu einem späteren Zeitpunkt.

Im Auftrag