

BFH: Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis

Wird der unrichtige Steuerausweis in einer Rechnung durch die Abgabe einer Abtretungserklärung in einer Abtretungsanzeige berichtigt, so kommt der Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung zu.

Sachverhalt

Die Klägerin ist ein Unternehmen mit Sitz im Vereinigten Königreich. Im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen vermietete sie unter anderem an die im Inland ansässige Firma X Standflächen, die sie zuvor von Veranstaltern der Messen bzw. Ausstellungen angemietet hatte. Die Klägerin wies in ihren Rechnungen deutsche Umsatzsteuer aus. Im weiteren Verlauf stellte das Finanzamt fest, dass nicht die Klägerin, sondern die im Inland ansässige Leistungsempfängerin X die Steuer schuldete. Die Klägerin schuldete die Umsatzsteuer wegen der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer-Beträge weiterhin nach § 14 c Abs. 1 Satz 1 UStG. In der folgenden Umsatzsteuer-Erklärung machte die Klägerin geltend, sie schulde die Umsatzsteuer im Sinne des §14c Abs. 1 nicht länger, weil sie nunmehr in berichtigten Rechnungen keine Umsatzsteuer mehr ausweise.

Das Finanzamt argumentierte hingegen, dass X als Leistungsempfängerin weder den Zugang der Rechnungsberichtigung bestätigt, noch eine Rückzahlung der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer nachgewiesen hätte. Nach der Vorlage von Nachweisen vertrat das Finanzamt im Einspruchsverfahren den Standpunkt, dass die Klägerin zwar die Rückzahlung nachgewiesen habe (durch Abtretungsanzeige), der Zugang der berichtigten Rechnungen von der Leistungsempfängerin aber nicht bestätigt worden sei.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage statt.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die vorinstanzliche Entscheidung des FG Niedersachsen.

Bei den von der Klägerin ausgestellten Rechnungen handelt es sich um solche im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG. Der leistende Unternehmer schuldet die Steuer nach § 14c Abs. 1, wenn er in einer Rechnung Umsatzsteuer offen ausweist, obwohl nach § 13b Abs. 5 UStG der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (vgl. auch Abschn. 13b. 14 Abs. 1 Satz 5 UStAE; vgl. BFH V R 41/13).

Die Klägerin hat die Rechnungen auch wirksam nach § 14 c Abs. 1, S. 2, § 17 Abs. 1 UStG berichtigt. Voraussetzung für die Berichtigung des Steuerbetrags durch den Leistenden gegenüber dem Leistungsempfänger ist der Zugang einer hinreichend bestimmten schriftlichen Berichtigung der Rechnung. Die Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger ist hinreichend bestimmt, wenn – notfalls durch Auslegung – aus ihr hervorgeht, dass der leistende Unternehmer über seine Leistung nunmehr ohne Umsatzsteuer abrechnen will. Vorliegend ist der Steuerbetrag von der Klägerin daher spätestens mit der dem Finanzamt zugegangenen und von der Klägerin und der Leistungsempfängerin unterschriebenen Abtretungsanzeige berichtigt worden. Aus der Abtretungsanzeige ergab sich spezifisch und eindeutig, dass die Klägerin bereit war, X die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Wege der Abtretung eines Anspruchs der Klägerin gegen das Finanzamt zurück zu erstatten.

Eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen an die Leistungsempfängerin X schließt der erkennende Senat aus. Aus der Verweisung in § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG auf § 17 Abs. 1 UStG folgt, dass die Rechnungsberichtigung erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung ohne Rückwirkung auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung wirkt. Jede andere Auslegung ist mit dem Normzweck des § 14 c UStG und dem Unionsrecht nicht vereinbar.

Die Rückzahlung der Umsatzsteuer an X erfolgte durch Abtretung und Verrechnung. Der

erkennende Senat ließ daher offen, ob im Fall des § 14c Abs. 1 UStG eine wirksame Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Finanzamt nicht nur die Berichtigung der Rechnung, sondern auch die Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger voraussetzt.

Anmerkung

Der BFH musste sich im vorliegenden Verfahren nicht zu der bislang noch offenen und praxisrelevanten Frage äußern, ob eine Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG neben der Rechnungsberichtigung selbst auch eine Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger voraussetzt. Denn im vorliegenden Fall erfolgte die Rückzahlung der Umsatzsteuer an die Leistungsempfängerin durch Abtretung und Verrechnung. Die von der Finanzverwaltung gem. Abschn. 14c 1. Abs. 5 Satz 4 UStAE zusätzlich geforderte Voraussetzung einer der Zurückzahlung des als Steuer ausgewiesenen Betrags wird somit weiterhin zu Auseinandersetzungen zwischen leistenden Unternehmern und der Finanzverwaltung führen. Denn die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 14 c Abs. 1 UStG mit dem zusätzlichen Erfordernis einer erfolgten Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger unterliegt damit strengeren Anforderungen, als eine Berichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG. Unter Beachtung von Sinn und Zweck der Regelungen erscheint dies widersprüchlich. Zumal der leistende Unternehmer, sollte er die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer bereits an das Finanzamt abgeführt haben, diese nur erstattet bekommt, wenn er diese an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Der leistende Unternehmer ist damit zur Vorfinanzierung gezwungen. Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, bleibt damit auch künftig nur der Rechtsweg.

Zu der Frage, ob eine Rechnungsberichtigung stets nur in Gestalt einer neuen berichtigten Rechnung erfolgen kann, führt der BFH in Rz. 26 aus: „ Die Berichtigung des Steuerbetrags muss durch den Leistenden gegenüber dem Leistungsempfänger erfolgen. Voraussetzung dafür ist lediglich, dass dem Leistungsempfänger eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung der Rechnung zugeht. Die Rückgabe der ursprünglichen Rechnung ist nicht erforderlich. Auch muss keine zivilrechtliche richtige Rechnung erteilt, sondern nur der Steuerbetrag berichtigt werden. Die Berichtigung muss danach nicht alle Angaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten.“

Der BFH stellt außerdem klar, dass einer Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises nach § 14 c Abs. 1 UStG, anders als einer nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG genügenden Rechnung, keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zukommt. Eine andere Auslegung ist mit dem Normzweck des § 14c UStG und des Art. 203 MwStSystRL, einer Gefährdung des Steueraufkommens durch einen unzutreffenden Steuerausweis in Rechnungen entgegenzuwirken, nicht vereinbar.

Betroffene Norm

§ 14c Abs. 1 UStG; § 17 Abs. 1 UStG; Art. 203 MwStSystRL

Vorinstanz

FG Niedersachsen, Urteil vom 25.09.2014, 5 K 99/13; (siehe [Deloitte Tax-News](#))

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.10.2016, [XI R 43/14](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.