

Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 26/15

Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung - Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung - Rechnungsberichtigung als rückwirkendes Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a, Abs. 7 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

ECLI:DE:BFH:2016:U.201016.VR26.15.0

BFH V. Senat

UStG § 14, UStG § 14a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStDV § 31 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 18 Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 219, EGRL 112/2006 Art 226, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , AO § 233a Abs 2a, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 233a Abs 7

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Juni 2015, Az: 7 K 7377/11

Leitsätze

1. Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV, wirkt dies auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde (Änderung der Rechtsprechung).
2. Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt jedenfalls dann vor, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.
3. Die Rechnung kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10. Juni 2015 7 K 7377/11 und die Einspruchsentscheidung des Finanzamts X vom 15. November 2011 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer 2005 wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Finanzamts X vom 1. September 2011 auf ./ 2.611,21 € festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2006 wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Finanzamts X vom 1. September 2011 auf 5.477,71 € festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2007 wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Finanzamts X vom 1. September 2011 auf ./ 11.365,76 € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein Dentallabor. Aufgrund einer Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 (Streitjahre). Dabei berücksichtigte es für das Jahr 2005 Vorsteuer aus den Rechnungen eines Rechtsanwalts und für die Jahre 2006 und 2007 Vorsteuer aus Rechnungen einer Unternehmensberatung nicht, da in den Rechnungen die Art der erbrachten Leistungen nicht hinreichend genau bezeichnet war.
- 2 Die Rechnungen des Rechtsanwalts ergingen unter dem Briefkopf der Rechtsanwaltskanzlei mit dem Betreff "Beratervertrag". Sie enthielten als Kennzeichnung des Leistungsgegenstands den Satz: "ich erlaube mir, das vereinbarte Beraterhonorar wie folgt abzurechnen". Die Rechnungen der Unternehmensberatung lauteten: "für

allgemeine wirtschaftliche Beratung im (Zeitraum) berechnen wir Ihnen pauschal wie vereinbart" und "für zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung (Zeitraum) berechnen wir Ihnen pauschal wie vereinbart". Die Rechnungen nahmen nicht auf weitere Unterlagen Bezug, aus denen sich Einzelheiten der Vereinbarung entnehmen ließen.

- 3 Auf den Einspruch der Klägerin hin änderte das FA die geänderten Bescheide aus hier nicht strittigen Gründen abermals. Im Übrigen wies es den Einspruch zurück. Die Klägerin erhob daraufhin im November 2011 Klage und legte dem FA während des Klageverfahrens im Januar 2013 Rechnungen vor, in denen der Gegenstand der Leistung ordnungsgemäß bezeichnet war. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 10. Juni 2015 7 K 7377/11 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1650) ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Berichtigung jedenfalls dann keine Rückwirkung entfalte, wenn die berichtigten Rechnungen erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vorgelegt würden. Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.
- 4 Der Senat hat am 14. Oktober 2015 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in dem Verfahren Senatex GmbH (Az. des EuGH C-518/14) beschlossen. Nach Erlass der Entscheidung des EuGH hat er den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.
- 5 Die Klägerin sieht sich durch die Entscheidung des EuGH in ihrer Rechtsauffassung bestätigt.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Einspruchsentscheidung und das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuer 2005 um 7.360 €, die Umsatzsteuer 2006 um 432 € und die Umsatzsteuer 2007 um 3.230 € herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem FG-Urteil kann die Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug im Streitfall bereits für die Jahre 2005 bis 2007 ausüben. Wird eine Rechnung nach § 31 Abs. 5 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigt, wirkt die Berichtigung auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde.
- 9 1. Das FA ist aufgrund der Verordnung über besondere Zuständigkeitsregelungen im Bereich der Finanzverwaltung im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung des Finanzamts X eingetreten (s. dazu Senatsurteil vom 19. September 2013 V R 25/12, BFH/NV 2014, 322, Rz 11 f.).
- 10 2. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a des Gesetzes enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.
- 11 Unionsrechtliche Grundlage für das Rechnungserfordernis sind in den Streitjahren 2005 und 2006 Art. 18 Abs. 1 Buchst. a und Art. 22 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) i.d.F. der Richtlinie 2003/92/EG des Rates vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, für den Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen eine gemäß Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG ausgestellte Rechnung besitzen. In Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ist geregelt, welche Angaben eine solche Rechnung unbeschadet der in der Richtlinie 77/388/EWG festgelegten Sonderbestimmungen mindestens enthalten muss.
- 12 Im Streitjahr 2007 beruht das Rechnungserfordernis unionsrechtlich unverändert auf Art. 178 Buchst. a und Art. 226

der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--). Nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 MwStSystRL (für 2005 und 2006: Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG) ausgestellte Rechnung besitzen. In Art. 226 MwStSystRL ist geregelt, welche Angaben eine solche Rechnung unbeschadet der in der MwStSystRL festgelegten Sonderbestimmungen mindestens enthalten muss. Nach Art. 219 MwStSystRL als unionsrechtlicher Grundlage des § 31 Abs. 5 UStDV sind einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.

- 13** 3. Wird zunächst eine Rechnung ausgestellt, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG nicht entspricht, und wird diese Rechnung später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, kann das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgrund der berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde.
- 14** a) Der EuGH hat mit Urteil Senatex GmbH vom 15. September 2016 C-518/14 (EU:C:2016:691, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 2211) entschieden, dass Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukommt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde. Der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist danach formelle, aber nicht materielle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug (Rz 29, 38).
- 15** b) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist richtlinienkonform auszulegen (ständige Rechtsprechung, zuletzt Senatsurteil vom 6. April 2016 V R 6/14, BFHE 253, 456, Rz 26). Gleiches gilt für § 31 Abs. 5 UStDV. Eine Berichtigung nach dieser Vorschrift wirkt daher auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. An seiner früheren Rechtsprechung, wonach die Vorsteuer aus einer berichtigten Rechnung erst im Besteuerungszeitraum der Berichtigung abgezogen werden konnte (Senatsurteil vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.3.c), hält der Senat infolge der EuGH-Rechtsprechung nicht mehr fest.
- 16** Der Senat weicht dadurch nicht i.S. von § 11 FGO von der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH ab. So betraf das Urteil des XI. Senats vom 8. Juli 2009 XI R 51/07 (BFH/NV 2010, 256, unter II.1.a) keinen Fall einer Rechnungsberichtigung. Zudem hat der XI. Senat im Urteil vom 19. Juni 2013 XI R 41/10 (BFHE 242, 258, BStBl II 2014, 738, Rz 41) die Rückwirkung einer Berichtigung ausdrücklich offengelassen.
- 17** c) Wenn der Senat im Übrigen im Besitz der Rechnung eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug sieht (Senatsurteil vom 16. Januar 2014 V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 18), widerspricht er nicht der unionsrechtlichen Systematik, die zwischen der Entstehung und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unterscheidet (vgl. Art. 167 MwStSystRL einerseits, Art. 178 MwStSystRL; EuGH-Urteile Pannon Gep Centrum vom 15. Juli 2010 C-368/09, EU:C:2010:441, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 994, Rz 38 f.; Petroma Transports SA vom 8. Mai 2013 C-271/12, EU:C:2013:297, HFR 2013, 656, Rz 24 f.). In dieser Weise differenziert auch der erkennende Senat (Senatsurteil vom 23. Oktober 2014 V R 23/13, BFHE 247, 480, BStBl II 2015, 313, Rz 14 f.). Danach ist der Besitz der Rechnung materielle Anspruchsvoraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug.
- 18** 4. Nach diesen Grundsätzen war das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuer entsprechend dem Antrag der Klägerin festzusetzen. Die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug liegen unstreitig vor. Dieses Recht kann die Klägerin jedenfalls aufgrund der Rechnungsberichtigung auch für die Streitjahre ausüben.
- 19** a) Die in den Streitjahren ausgestellten Rechnungen waren nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigungsfähig. Ein Dokument ist jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (Senatsbeschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 33). Hierfür reicht es aus, dass sie diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Dabei genügt es mit Blick auf die Leistungsbeschreibung, dass --wie im Streitfall-- die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über "allgemeine wirtschaftliche Beratung" oder "betriebswirtschaftliche Beratung" ausgestellt ist.

- 20** b) Die Rechnungen sind berichtigt worden. Die berichtigten Rechnungen entsprachen den Anforderungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 14, 14a UStG und ermöglichen daher, das Recht auf Vorsteuerabzug schon für die Streitjahre auszuüben.
- 21** c) Die Rechnungen wurden im Januar 2013, mithin vor dem Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt. Sind die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt, ist es für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug ausreichend, wenn der Aussteller die Rechnung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt.
- 22** Der EuGH hat in seiner Entscheidung in der Sache Senatex GmbH (EU:C:2016:691, DStR 2016, 2211) ausdrücklich offengelassen, wie lange eine Rechnung berichtigt werden kann. Eine zeitliche Einschränkung nach Unionsrecht ergibt sich auch nicht aus dem EuGH-Urteil Petroma Transports SA --EU:C:2013:297, HFR 2013, 656-- (a.A. Ismer, Mehrwertsteuerrecht 2016, 302 und Anm. 795, 796), das eine derartige Beschränkung nach nationalem (belgischem) Recht lediglich nicht beanstandet.
- 23** bb) Richtet sich die zeitliche Grenze für die Rechnungsberichtigung nach nationalem Recht, sieht § 31 Abs. 5 UStDV für die Berichtigung einer Rechnung keine derartige Grenze vor. Nach allgemeinen Grundsätzen ist eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich. Denn das Gericht entscheidet nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zu diesem Gesamtergebnis gehören alle rechtserheblichen Umstände tatsächlicher Art, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz 26).
- 24** Dem entspricht es, dass auch der Belegnachweis nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 ff. UStDV nach ständiger Rechtsprechung des Senats bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG erbracht werden kann (zuletzt Senatsurteil vom 28. August 2014 V R 16/14, BFHE 246, 573, BStBl II 2015, 46, Rz 10, m.w.N.) und die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgewiesen werden können (Senatsurteil in BFHE 247, 480, BStBl II 2015, 313, Rz 31 ff.).
- 25** d) Der Senat kann nach alledem offenlassen, ob schon die ursprünglichen Rechnungen den gesetzlichen Anforderungen entsprachen (vgl. EuGH-Urteil Barlis 06 vom 15. September 2016 C-516/14, EU:C:2016:690, DStR 2016, 2216, Rz 28 zu den Anforderungen an die Beschreibung der Leistung in Rechnungen eines Rechtsanwalts). Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob entsprechend den Grundsätzen des EuGH-Urteils Barlis 06 (EU:C:2016:690, DStR 2016, 2216, Rz 35) das Vorsteuerabzugsrecht auch ohne förmliche Berichtigung möglicherweise nicht ordnungsgemäßer Rechnungen ausgeübt werden konnte.
- 26** 5. Die Änderung der Steuerbescheide führt zur Änderung der Zinsbescheide. Der Senat muss im Streitfall nicht entscheiden, ob die Rechnungsberichtigung ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a, Abs. 7 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) sein kann (vgl. dazu Langer/Zugmaier, DStR 2016, 2249 --2253 f.--). Denn nach dem EuGH-Urteil Senatex GmbH (EU:C:2016:691, DStR 2016, 2211, Rz 42) steht das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegen, nach der im Fall einer Rechnungsberichtigung Nachzahlungszinsen entstehen. Dies gilt zumindest dann, wenn sich der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer --wie im Streitfall-- mit einem Rechtsbehelf gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs wendet oder zugunsten des Unternehmers eine andere Korrekturvorschrift als § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eingreift.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de