Urteil vom 22. Januar 2020, XI R 10/17

Zur Rückwirkung und zu den Voraussetzungen einer berichtigenden Rechnung

ECLI:DE:BFH:2020:U.220120.XIR10.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStDV § 31 Abs 5, EGRL 112/2006 Art 219, UStG VZ 2007

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 31. Januar 2017, Az: 2 K 1209/16

Leitsätze

1. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt .

2. Auch der Stornierung einer Rechnung nebst Neuausstellung einer sie ersetzenden Rechnung kann eine solche Rückwirkung zukommen .

3. Eine Rechnung ist auch dann "unzutreffend" i.S. des § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 01.02.2017 - 2 K 1209/16 wegen Umsatzsteuer 2007 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) den Vorsteuerabzug aus Rechnungen über Leistungen gegenüber ihrer Organgesellschaft in Anspruch nehmen kann.

2 Die Klägerin war im Streitjahr Organträgerin der ... GmbH (GmbH). Diese ließ als Generalunternehmerin der ... GmbH & Co. KG in X einen Bioenergiepark errichten. Dabei war sie nach dem Generalunternehmervertrag vom 06.07.2006 unter darin näher bezeichneten Voraussetzungen berechtigt, Subunternehmer einzuschalten.

3 Die GmbH beauftragte die A, zum Pauschalfestpreis von ... € zuzüglich Umsatzsteuer Leistungen zur starkstromtechnischen Erschließung des Parks zu erbringen. Geschuldet waren Planung, Lieferung und Montage der Eigenbedarfsversorgung sowie der Energieabführung. Außerdem beauftragte sie die B damit, die Netzwerkverkabelung vorzunehmen sowie Leistungen zum Überspannungsschutz der Trafostationen und der Module zu erbringen.

4 Die A rechnete gegenüber der GmbH am 29.10.2007 ... € einschließlich ... € Umsatzsteuer ab. Sie entrichtete die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt. Die Klägerin machte im Jahr 2007 jenen Betrag als Vorsteuer geltend. Die B rechnete gegenüber der GmbH am 30.10.2007 ... € einschließlich ... € Umsatzsteuer für die Netzwerkverkabelung und am 31.10.2007 ... € einschließlich ... € an Umsatzsteuer für den Überspannungsschutz ab. Sie entrichtete die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt; die Klägerin machte insoweit ... € als Vorsteuer geltend. Die Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 2007 (Streitjahr) datiert vom 09.03.2009.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Leistungen der A und der B um Bauleistungen handele, auf die § 13b Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden sei, so dass der Klägerin ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Subunternehmer der GmbH nicht zustehe.

6 Am 07.11.2012 erteilte die A der GmbH eine Gutschrift zur Rechnung vom 29.10.2007 über ... € brutto und berechnete ihr am gleichen Tag ... € (... € nebst sieben Nachträgen) ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf § 13b UStG. Die B berichtigte die Rechnungen ebenfalls und rechnete am 31.10.2012 jeweils mit Hinweis auf § 13b UStG ... € ohne Umsatzsteuer für den Überspannungsschutz sowie weitere ... € ohne Umsatzsteuer für die Netzwerkverkabelung ab. Außerdem verpflichtete sie sich, der GmbH die vom FA zurückzuzahlende Umsatzsteuer zu erstatten. Auf dieser Grundlage erhielt die Klägerin die in den ursprünglichen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer der Subunternehmer der GmbH zurück.

7 Das FA setzte mit Bescheid vom 26.03.2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Umsatzsteuer auf ... € fest. Mit Bescheid vom 31.01.2014 hob es den Vorbehalt auf. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2016 zurückwies.

8 Das Sächsische Finanzgericht (FG) gab der Klage zum Streitgegenstand Umsatzsteuer 2007 mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1308 veröffentlichten Urteil vom 01.02.2017 - 2 K 1209/16 statt. Soweit die Klage wegen des Erlasses von Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 erhoben war, wies das FG sie als unzulässig ab.

9 Das FG vertrat die Ansicht, dass es sich bei den Leistungen der A und der B nicht um Leistungen mit Bauwerksbezug i.S. des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. handele. Die ursprünglichen Rechnungen seien richtig gewesen; sie seien nicht rückwirkend durch die berichtigenden Rechnungen ersetzt worden.

10 Mit seiner Revision wegen Umsatzsteuer 2007 rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht geltend, dass der Bauwerksbezug der Leistungen auch dann bestehe, wenn Betriebsvorrichtungen vorliegen würden.

11 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben worden ist, und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist aus anderen Gründen als geltend gemacht begründet. Sie führt im Umfang der Anfechtung zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); die Klage ist abzuweisen. Dem Abzugsbegehren der Klägerin stehen die berichtigenden Rechnungen der B vom 31.10.2012 und der A vom 07.11.2012 entgegen.

14 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die ihm von einem anderen Unternehmer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, gesondert in Rechnung gestellt worden ist.

15 a) Die ursprünglichen Rechnungen der A und der B vom 29.10.2007 bzw. vom 30./31.10.2007 weisen Umsatzsteuer offen aus. Die Klägerin ist nach Ansicht der Vorinstanz auch zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Umsatzsteuer gesetzlich geschuldet sei.

16 b) Der Senat lässt offen, ob er dem folgen könnte, denn die Rechnungen der B vom 31.10.2012 und der A vom 07.11.2012, die als berichtigende Rechnungen i.S. von Art. 219 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) anzusehen sind, entfalten Rückwirkung auf das Streitjahr 2007.

17 aa) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits angeschlossen hat und der sich der erkennende Senat nun ebenfalls anschließt, können Rechnungen, die fehlende oder fehlerhafte Angaben aufweisen, mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung berichtigt werden (EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14,

EU:C:2016:691, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 800; BFH-Urteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, Leitsatz 1; vom 01.03.2018 - V R 18/17, BFHE 261, 187, Rz 22). Diese Rückwirkung gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder Nachteil des Steuerpflichtigen wirkt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH-Urteile in BFHE 255, 348, Leitsatz 2; in BFHE 261, 187, Rz 22).

18 Überdies hat der EuGH entschieden, dass eine Berichtigung dadurch erfolgen kann, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt (s. EuGH-Urteil Pannon Gep Centrum vom 15.07.2010 - C-368/09, EU:C:2010:441, UR 2010, 693; s.a. Leipold in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 Rz 813; Bunjes/Korn, UStG, 18. Aufl., § 14 Rz 106). Voraussetzung für eine Berichtigung von Rechnungen ist des Weiteren, dass sich aus dem Berichtigungsdokument ein Bezug auf die zu berichtigende Rechnung ergibt. Dies geschieht regelmäßig durch die Angabe der fortlaufenden Nummer dieser ursprünglichen Rechnung (s.a. Abschn. 14.11 Abs. 1 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Zumindest muss sich aus dem Berichtigungsdokument ein konkreter und eindeutiger Bezug zu der berichtigten Rechnung ergeben (s. Art. 219 MwStSystRL). Dieser kann auch aus einem Begleitdokument zur berichtigenden Rechnung folgen, so dass dieses Begleitdokument mit der anliegenden neuen Rechnung als Berichtigungsdokument angesehen werden kann.

19 bb) Nach § 31 Abs. 5 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

20 Diese Bestimmung ist aufgrund des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) eingefügt worden. Nach der Entwurfsbegründung wurde damit der Zweck verfolgt, die Regelung an das Gemeinschaftsrecht anzupassen (hier: an die Vorgängerregelung des Art. 219 MwStSystRL, d.h. an Art. 22 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 5 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern), wonach jedes Dokument, das zu einer Änderung der ursprünglichen Rechnung führt und eindeutig und spezifisch auf diese bezogen ist, einer Rechnung gleichgestellt ist (BRDrucks 630/03, 94).

21 cc) Der Senat hat mit Urteil vom 19.06.2013 - XI R 41/10 (BFHE 242, 258, BStBl II 2014, 738) entschieden, dass --wie auch die Vorinstanz angenommen hat-- die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung voraussetzt, dass die zu berichtigende Rechnung falsche oder unvollständige Angaben enthält, die einer Berichtigung zugänglich wären (a.A. Leipold in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 14 Rz 825). Der Senat kann nach erneuter Überprüfung im Lichte des Art. 219 MwStSystRL im Streitfall offenlassen, ob an dieser Sichtweise in vollem Umfang festzuhalten ist. Jedenfalls dann, wenn der offene Steuerausweis in der Rechnung später vom leistenden Unternehmer im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger geändert wird und der leistende Unternehmer im Rahmen der Änderung der Rechnung die vom Leistungsempfänger gezahlte, in der Rechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer an ihn zurückzahlt, liegt eine mit der Berichtigung eines "unzutreffend" angegebenen Steuerbetrags (§ 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV) vergleichbare Lage vor, die eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der ursprünglichen Rechnung rechtfertigt (vgl. ähnlich Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14 Rz 564; s. nunmehr auch § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG). Überdies wird man § 31 UStDV mit seinem Regelungszweck, Art und Weise der Rechnungsberichtigung als Folgefrage zum Regelungskomplex der Rechnungsausstellung auszugestalten (vgl. Zitzl, Rechtsfolgen irrtümlicher Rechtsanwendungsfehler von Mehrwertsteuerpflichtigen, 2019, 266), jedenfalls keine dem Gebot der Neutralität widersprechende Wirkung im Zusammenhang mit der vorsteuerabzugsbezogenen Rückwirkungsfrage zusprechen können.

22 dd) Den streitfallbezogenen klägerischen Bedenken gegen eine unionsrechtskonforme Ausdeutung der Rechnungsberichtigungsregelungen ist nicht zu folgen.

23 (1) Aus dem Grundsatz der Unionstreue (Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union) folgt die Verpflichtung der Gerichte, diejenige Auslegung des nationalen Rechts zu wählen, die dem Inhalt der Richtlinie (in der vom EuGH entschiedenen Auslegung) entspricht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 08.04.1987 - 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, unter B.2.c cc, Rz 45; BFH-Urteil vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, Rz 81). Besteht ein Auslegungsspielraum, ist das nationale Gericht verpflichtet, diesen so weit wie möglich auszuschöpfen; mehrere mögliche Auslegungsmethoden sind daher hinsichtlich des Richtlinienziels bestmöglich anzuwenden i.S. eines Optimierungsgebotes (BVerfG-Beschluss vom 26.09.2011 - 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, BVerfGK 19, 89, unter B.II.1.b, Rz 46).

24 (2) Die hiernach gebotene richtlinienkonforme Auslegung kommt nur in Betracht, wenn es im konkreten Fall verschiedene Auslegungsmöglichkeiten gibt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.01.2004 - V R 41/02, BFHE 204, 371, BStBl II 2004, 757, unter II.1.; vom 02.07.2014 - XI R 4/13, BFH/NV 2014, 1913, Rz 31, jeweils m.w.N.). Lässt der Gesetzestext mehrere Auslegungen zu, so ist der Auslegung der Vorzug zu geben, nach der die Norm nicht als unionsrechtswidrig einzustufen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 08.09.2010 - XI R 40/08, BFHE 231, 343, BStBl II 2011, 661, unter II.4.; vom 29.06.2011 - XI R 15/10, BFHE 233, 470, BStBl II 2011, 839, unter II.2.; vom 15.02.2012 - XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 18, jeweils m.w.N.).

25 ee) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall sind die Rechnungen der B vom 31.10.2012 und der A vom 07.11.2012, die allesamt keine Umsatzsteuer ausweisen, als berichtigende Rechnungen i.S. von Art. 219 MwStSystRL anzusehen, die Rückwirkung auf das Streitjahr 2007 entfalten.

26 (1) Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob die ursprünglichen Rechnungen i.S. des § 31 Abs. 5 UStDV objektiv unzutreffend sind, denn alle am Vertrag Beteiligten wollten an den ursprünglich erteilten Rechnungen nicht mehr festhalten, was intern gebliebene Vorbehalte als unbeachtlich erscheinen lässt. Die ursprünglichen Rechnungen wurden mit allen Konsequenzen rückabgewickelt und die Klägerin bekam die gezahlte Vorsteuer vom Leistenden erstattet. Alle Beteiligten wollten die sich aus den Ursprungsrechnungen ergebenden Folgen rückwirkend beseitigen.

27 (2) Aus den Rechnungen der B vom 31.10.2012 und der A vom 07.11.2012 ergibt sich auch der konkrete Bezug zu den Ursprungsrechnungen. So ist in der Rechnung der A vom 07.11.2012 aufgenommen worden, dass diese Rechnung die Rechnung vom 29.10.2007 unter Nennung der Belegnummer ersetzt. Zwar enthalten die Rechnungen der B vom 31.10.2012 diesen Hinweis nicht; jedoch sind auch sie berichtigende Rechnungen, weil sich aus dem Begleitschreiben und der E-Mail-Korrespondenz mit der Klägerin unter Nennung der Rechnungsnummern ergibt, dass die berichtigenden Rechnungen vom 31.10.2012 die Rechnungen vom 30. und 31.10.2007 ersetzen.

28 (3) Auch die übrigen Voraussetzungen einer wirksamen Rechnungsberichtigung liegen vor. Die neu erteilten Rechnungen aus 2012 sind zeitlich vor dem Erlass des Steuerbescheids ausgestellt worden. Aufgrund der Rückwirkung fehlt es somit an der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Voraussetzung einer gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer, da die neu erteilten Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen.

29 (4) Die Berufung der Klägerin, § 31 Abs. 5 UStDV sei für sie günstiger, geht daher ins Leere.

30 2. Es kann dahingestellt bleiben, in welchem Verfahren die Klägerin einen Anspruch auf Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer gegen das FA geltend machen könnte (sog. Reemtsma-Anspruch, s. EuGH Urteile Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15.03.2007 - C-35/05, EU:C:2007:167, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2007, 515, Rz 41; Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302, UR 2017, 438; zur Frage der Berücksichtigung eines solchen Erstattungsanspruchs im Festsetzungsverfahren s. Klenk, HFR 2017, 555; s.a. BFH-Urteil vom 30.06.2015 - VII R 30/14, BFHE 250, 34). Jedenfalls setzt ein solcher Anspruch voraus, dass die Vorsteuer nicht vom Leistenden erstattet worden ist. Im Streitfall ist es aber zur Erstattung der Vorsteuer durch die Leistenden gekommen, so dass eine Erstattung der Umsatzsteuer durch das FA im Festsetzungsverfahren nicht in Betracht kommt.

31 3. Soweit die Klägerin eine rechtliche Überprüfung der Richtigkeit der Ursprungsrechnungen begehrt, bleibt dies ohne Erfolg. Ein finanzprozessuales Feststellungsbegehren würde jedenfalls voraussetzen, dass bereits im (ersten) Festsetzungsbescheid vom 26.03.2013 die Ursprungsrechnungen Gegenstand waren. Daran fehlt es aber.

32 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de