Urteil vom 07. Juli 2022, V R 33/20

Grenzen der Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

ECLI:DE:BFH:2022:U.070722.VR33.20.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, UStG VZ 2012 , UStG § 14

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. September 2020, Az: 11 K 324/19

Leitsätze

Erteilt ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zukommt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.09.2020 - 11 K 324/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die nach ihrer Umsatztätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wurde am 20.08.1999 als Kapitalgesellschaft nach luxemburgischen Recht gegründet. Im Jahre 2016 wurde die Klägerin in die F-GmbH umgewandelt. Dabei wurde der Gesellschaftssitz in das Inland verlegt und die ursprünglich im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) eingetragene Gesellschaft gelöscht.

2 Die Klägerin gehört zur Unternehmensgruppe der X, ohne dass eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Jahr 2012 (Streitjahr) geltenden Fassung (UStG) vorliegt. Sie bezog von anderen Unternehmen dieser Unternehmensgruppe sonstige Leistungen. Dabei handelte es sich im Einzelnen um Fahrzeugreparaturen, Fahrzeugvermietungen und sonstige Speditionsleistungen (Spedition-GmbH), Fahrzeugvermietungen (Transport-GmbH) und um Fahrzeugreinigung und -wäsche (HT-GmbH).

3 Aufgrund des statutarischen Unternehmenssitzes der Klägerin im Ausland und in der Annahme, dass sich der Ort der vorstehenden Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG bestimme, wurden die einzelnen Leistungen dieser Gesellschaften an die Klägerin jeweils ohne Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet. Dabei enthielten die Rechnungen der Spedition-GmbH und der Transport-GmbH die Angabe "Mehrwertsteuer 0 % mit Ausweis 0 €", während die Abrechnungen der HT-GmbH als "steuerfrei" unter Anführung eines Gesamtbetrags und der Angabe "Steuerschuld verlagert - reverse charge" erfolgten.

4 Im Anschluss an eine für die Jahre 2008 bis 2011 durch den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) durchgeführte Außenprüfung kam dieser zu dem Ergebnis, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin nicht in Luxemburg, sondern im Inland befunden habe. Die Klägerin sei daher im Inland ansässig. Auf den statutarischen Sitz der Gesellschaft in Luxemburg komme es nicht an. Die an die Klägerin erbrachten Leistungen seien daher steuerpflichtige Inlandsleistungen. Dem schloss sich die Klägerin an.

5 Die Spedition-GmbH, die Transport-GmbH und die HT-GmbH erteilten daraufhin am 26.08.2016 berichtigte Rechnungen mit Steuerausweis. Für die im Streitjahr steuerpflichtig bezogenen Umsätze wurde nunmehr ein Entgelt von 284.611 € und Umsatzsteuer von 54.076,09 € berechnet.

6 Den Vorsteuerabzug aus den berichtigten Rechnungen machte die Klägerin in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August 2016 geltend. Am 02.09.2016 reichte die Klägerin eine geänderte Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2012 ein, in der sie einen um 54.076,09 € erhöhten Vorsteuerabzug geltend machte. Das FA erließ daraufhin am 09.09.2016 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid 2012, in dem die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungsberichtigungen nicht berücksichtigt wurden. Hiergegen legte die Klägerin ohne Erfolg Einspruch ein.

7 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 76 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Zwar sei eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Steuerausweis Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, so dass die Klägerin nicht bereits aus den im Streitjahr ohne Steuerausweis erteilten Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Den Rechnungsberichtigungen im Jahr 2016 komme aber Rückwirkung auf das Streitjahr zu. Dem stehe nicht entgegen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner bisherigen Rechtsprechung eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung davon abhängig gemacht habe, dass bereits die ursprünglich erteilte Rechnung einen Steuerausweis enthält. Vorliegend sei dies aufgrund der Angabe zur Steuerpflicht des Leistungsempfängers im Rahmen von § 13b UStG entbehrlich. Denn die Klägerin und die Unternehmen der X-Unternehmensgruppe seien nach dem von ihnen angenommenen Fall einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht befugt gewesen, Umsatzsteuer gesondert auszuweisen. Soweit in den Ausgangsrechnungen der Spedition-GmbH und der Transport-GmbH ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gefehlt habe, sei auch dies unerheblich, da dort die Angaben 0 % und 0 € aufgeführt worden seien. Diese Angaben seien nicht falsch, sondern nur unvollständig in Bezug auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Daher könne der Leistungsempfänger trotzdem die Vorsteuer geltend machen. Die Klägerin und die jeweiligen Leistenden hätten eine bestimmte Rechtslage unterstellt und auf der Grundlage dieser angenommenen Rechtslage entsprechende Rechnungen erstellt. Dass überhaupt eine Rechnungskorrektur erforderlich geworden sei, habe sich allein aus der Beanstandung der Außenprüfung ergeben. Es sei vor diesem Hintergrund systemwidrig, der Klägerin den rückwirkenden Vorsteuerabzug zu versagen. Im Übrigen sei auch nicht erkennbar, dass die Klägerin erstmals durch die berichtigte Rechnung mit Umsatzsteuer belastet worden sei. Denn die Klägerin habe aufgrund der angenommenen Anwendung von § 13b UStG die Umsatzsteuer selbst als Steuerschuldner geschuldet. Es sei nicht zu rechtfertigen, einen Steuerpflichtigen, der bei Annahme der von ihm zugrunde gelegten Rechtslage ordnungsgemäß "abrechnet", den rückwirkenden Vorsteuerabzug zu versagen.

8 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, die es auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Leistenden und die Klägerin seien von einer Auslandsansässigkeit der Klägerin, einer Anwendbarkeit von § 3a Abs. 2 UStG und damit von im Inland nichtsteuerbaren Leistungen ausgegangen. Auf dieser Grundlage könne es nicht zur Anwendung von § 13b UStG im Inland durch die Klägerin, sondern nur zu einer Steuerschuldnerschaft der Klägerin in Luxemburg kommen. Dementsprechend habe die Klägerin aus den im Streitjahr vorliegenden Rechnungen im Inland weder einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG noch nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG geltend gemacht. Sie sei nicht mit inländischer Umsatzsteuer belastet worden, obwohl dies für eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung erforderlich sei.

9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Sie verteidigt die Vorentscheidung, die lediglich Formulierungsunschärfen, insbesondere im Hinblick auf die Bedeutung von § 14a Abs. 1 und 5 UStG, enthalte.

Entscheidungsgründe

II

...

12 Die Revision ist begründet; das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht die Rechnungen als mit Rückwirkung berichtigungsfähig angesehen. Die Entscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend.

13 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 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. Hierzu gehört insbesondere "der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag" (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG). Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 178 Buchst. a i.V.m. Art. 226 Nr. 10 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

14 2. Danach ist die Klägerin aus den im Streitjahr erteilten Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da mit diesen nach den Vorstellungen der Leistenden und der Klägerin als Leistungsempfängerin im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachte Leistungen abgerechnet werden sollten, so dass bereits nach dem Willen der Beteiligten kein inländischer Steuerausweis und keine inländische Steuerschuldnerschaft der Klägerin vorliegen sollte. Wie die Klägerin und das FA in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärt haben, ist dies vorliegend auch unstreitig.

15 3. Entgegen dem Urteil des FG ist die Klägerin auch nicht aufgrund der in 2016 durch die Leistenden vorgenommenen Berichtigungen der im Streitjahr erteilten Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

16 a) Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 219 MwStSystRL.

17 b) Wie der BFH unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14 (EU:C:2016:691) entschieden hat, kann das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgrund einer berichtigten Rechnung bereits für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, wenn zunächst eine Rechnung ausgestellt wird, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG nicht entspricht, diese Rechnung aber später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt wird. Für die dabei erforderliche Berichtigungsfähigkeit der ursprünglich erteilten Rechnung verlangt der BFH, dass diese Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH-Urteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, BStBl II 2020, 593; vom 22.01.2020 - XI R 10/17, BFHE 268, 331, BStBl II 2020, 601, Rz 17).

18 4. Hieran hält der Senat jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls weiter fest, so dass eine Rechnung, die nicht über eine inländische Leistung abrechnen sollte und daher keinen inländischen Steuerausweis enthält, nicht mit Rückwirkung berichtigungsfähig ist. Der Senat begründet dies ergänzend wie folgt:

19 a) Obwohl das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSystRL gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht, ist dessen Ausübung nach Art. 178 Buchst. a dieser Richtlinie erst möglich, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (EuGH-Urteil Wilo Salmson France vom 21.10.2021 - C-80/20, EU:C:2021:870, Rz 72). Dabei geht der EuGH insbesondere davon aus, dass ein Dokument keine "Rechnung" ist und der Steuerpflichtige nicht im Besitz des erforderlichen Dokuments ist, wenn es so fehlerhaft ist, dass der nationalen Steuerverwaltung die erforderlichen Angaben fehlen (EuGH-Urteil Wilo Salmson France, EU:C:2021:870, Rz 81). Es besteht dann auch kein Recht auf Vorsteuerabzug entsprechend dem EuGH-Urteil Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos vom 15.09.2016 - C-516/14 (EU:C:2016:690).

20 Zudem kann ein Steuerpflichtiger nicht beanspruchen, einen Steuerbetrag abzuziehen, der ihm nicht in Rechnung gestellt wurde und den er folglich nicht auf den Endverbraucher abgewälzt hat (EuGH-Urteil Zipvit vom 13.01.2022 - C-156/20, EU:C:2022:2, Rz 31).

21 b) Danach kommt im Streitfall eine Rückwirkung der in 2016 vorgenommenen Berichtigungen auf die im Streitjahr erteilten Rechnungen für das Inland nicht in Betracht. Erteilt ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug

des Leistungsempfängers zukommt. So ist es jedenfalls dann, wenn der Leistungsempfänger im Jahr der Rechnungserteilung nicht im Inland steuerrechtlich registriert ist.

22 aa) Die im Streitjahr erteilten Ausgangsrechnungen sind derart fehlerhaft, dass der nationalen Steuerverwaltung, die mit dem Umsatz zunächst nicht befasst wurde, die erforderlichen Angaben fehlten (vgl. EuGH-Urteil Wilo Salmson France, EU:C:2021:870, Rz 81). Auch wenn die Finanzverwaltung --wie im Streitfall-- die Fehlbeurteilung zum Leistungsort entdeckt, darf sie die Angabe zum Steuerausweis oder zum (vorliegend inländischen) Steuerschuldner nicht selbst ersetzen, da es nicht um die Behebung einer bloßen Unklarheit geht, sondern ein zentrales Rechnungsmerkmal fehlt. Zudem hat der Leistende als Rechnungsaussteller zu entscheiden, ob das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt einer Gegenleistung gleichzusetzen ist, so dass es um die Umsatzsteuer zu mindern ist, oder ob der Steuerbetrag zu dem in der Rechnung ausgewiesenen Entgelt hinzutritt. Nach dem übereinstimmenden Willen der an den entgeltlichen Leistungen Beteiligten sollten weder die Klägerin noch die leistenden Unternehmer eine inländische Umsatzsteuer zahlen. Eine Belastung der Klägerin mit inländischer Umsatzsteuer konnte daher nach dem Willen der Vertragsparteien erst aufgrund der Rechnungsberichtigungen eintreten.

23 bb) Weiter beinhaltet das Erfordernis, dass ein Steuerpflichtiger nur beanspruchen kann, einen Steuerbetrag abzuziehen, der ihm in Rechnung gestellt wurde (EuGH-Urteil Zipvit, EU:C:2022:2, Rz 31), auch eine zeitliche Komponente. Koppelt der EuGH den Abzug des Steuerbetrags an dessen Inrechnungstellung, kann dieser Steuerausweis nicht in der Weise mit Rückwirkung erfolgen, dass er einen Vorsteuerabzug für einen Zeitraum vor dem Vorliegen dieses Steuerausweises begründet. So ist es jedenfalls dann, wenn es --wie hier-- um einen erstmals in einer berichtigten Rechnung ausgewiesenen inländischen Steuerbetrag bei einer zunächst angenommenen Steuerschuldumkehr mit irrtümlich angenommenem Leistungsort im Ausland geht.

24 cc) Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass sich die vom EuGH in seinem Urteil Senatex bejahte Rückwirkung darauf bezog, dass die Leistungsempfängerin dieser Rechtssache "zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausübte, über Rechnungen verfügte und die [in den Rechnungen ausgewiesene] Mehrwertsteuer gezahlt hatte" (EuGH-Urteil Senatex, EU:C:2016:691, Rz 39). Geht es bei der Ergänzung oder Berichtigung einer Rechnung um Angaben, denen keine zentrale Bedeutung zukommt (s. oben II.3.b), würde die Verneinung einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung über das hinausgehen, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen sowie um Steuerhinterziehung zu vermeiden (EuGH-Urteil Senatex, EU:C:2016:691, Rz 41 f.), und wäre daher unverhältnismäßig. Im Gegensatz hierzu verfügte die Klägerin im Streitjahr aber über keine Rechnungen mit inländischem Steuerausweis und hatte dementsprechend auch keine in einer Rechnung ausgewiesene (inländische) Mehrwertsteuer gezahlt (vgl. EuGH-Urteil Zipvit, EU:C:2022:2, Rz 31). Hinzu kommt, dass die Klägerin, wie von ihr in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erläutert, im Streitjahr keine Voranmeldungen abgegeben hatte und in diesem Jahr im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer nicht registriert war.

25 dd) Dass die Klägerin nach ihren Angaben in Luxemburg für die hier streitigen Leistungsbezüge von den Leistenden das sog. reverse-charge-Verfahren durchgeführt hatte, ist schließlich nach dem im Streitjahr bestehenden Stand der mehrwertsteuerrechtlichen Harmonisierung unbeachtlich. Denn im Hinblick auf das zwischen den Mitgliedstaaten weiterhin bestehende Erfordernis gesonderter Verfahren zur Erstattung von Vorsteuerbeträgen (vgl. insbesondere Art. 171 MwStSystRL und die Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige) besteht keine Möglichkeit eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs. Dies unterscheidet den Streitfall von anderen Fallgestaltungen, bei denen die Finanzverwaltung für den Fall, dass der Leistungsempfänger im Inland die Besteuerung nach § 13b UStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG durchgeführt hat, eine Rückwirkung eines erstmaligen Steuerausweises zulässt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.09.2020, BStBl I 2020, 976, Rz 23). Aufgrund dieses Harmonisierungsstands ist es im Rahmen einer Rechnungsberichtigung nicht gerechtfertigt, die Versteuerung durch den Leistungsempfänger im Ausland einer Versteuerung im Inland gleichzustellen.

26 5. Die Sache ist spruchreif. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

27 6. Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts, die ein an den EuGH gerichtetes Vorabentscheidungsersuchen erforderlich machen könnten, verneint der Senat.

28 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de