

Urteil vom 09. Juli 2025, XI R 25/23

**Unrichtiger Steuerausweis; Berichtigung der Rechnung durch einen mit der Prüfung beauftragten Dritten;
Entgeltminderung; Gefährdung des Steueraufkommens; Zeitpunkt der Berichtigung**

ECLI:DE:BFH:2025:U.090725.XIR25.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 14c Abs 1, UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 203, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, FGO § 115 Abs 1, FGO § 136 Abs 1 S 3, FGO § 137, UStG VZ 2010, UStG VZ 2011, UStAE Abschn 14c.2 Abs 5 S 8, UStG § 13 Abs 1 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 02. Februar 2023, Az: 1 K 147/20

Leitsätze

1. Eine Revision kann bereits nach Verkündung (und vor Zustellung) des finanzgerichtlichen Urteils eingelegt werden.
2. Ist eine Gefährdung des Steueraufkommens vollständig ausgeschlossen, finden § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG), Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) keine Anwendung.
3. Die Berichtigung eines in einer Rechnung unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrages wirkt zu dem Zeitpunkt, zu dem eine zuvor bestehende Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist.
4. Die Berichtigung des Steuerbetrages wegen einer Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG) ist nicht zwingend von der Berichtigung der Rechnung abhängig.
5. Die Berichtigung einer Rechnung kann auch durch dritte Personen erfolgen, die mit der Prüfung der Rechnung beauftragt sind, wenn der Aussteller und der Empfänger der Rechnung die als Ergebnis der Prüfung erfolgende Berichtigung der Rechnung akzeptieren.

Tenor

1. Das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2011 wird eingestellt, nachdem der Kläger mit Zustimmung des Beklagten die Revision zurückgenommen hat.
2. Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 02.02.2023 - 1 K 147/20 wegen Umsatzsteuer 2010 und im Kostenpunkt aufgehoben.

Die Umsatzsteuer wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten für das Jahr 2010 vom 11.01.2023 um ... € herabgesetzt und auf ... € festgesetzt.

3. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu 2 % und der Beklagte zu 98 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten im Revisionsverfahren zuletzt nur noch darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) schuldet (Punkt 1) sowie über die Höhe des Vorsteuerabzugs aus dem Bezug einer Forstseilwinde (Punkt 2). Die Revision wegen Umsatzsteuer 2011 hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 09.07.2025 zurückgenommen. Der

Rücknahme der Revision wegen Umsatzsteuer 2011 wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zugestimmt.

- 2 Der Kläger betreibt ein Metallbauunternehmen als Einzelunternehmer und ist Organträger der B GmbH und der C GmbH, die beide ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.
- 3 Zwischen den Beteiligten sind nach der Rücknahme der Revision wegen Umsatzsteuer 2011 nur noch folgende Vorgänge des Jahres 2010 streitig:
- 4 1. Die B GmbH führte für die D AG Stahlbau-Arbeiten durch. Die Abnahme erfolgte am 21.04.2010. Die B GmbH erteilte der D AG zunächst zwischen November 2008 und November 2009 insgesamt 19 Abschlagsrechnungen mit Ausweis von Umsatzsteuer, aus denen die D AG den Vorsteuerabzug geltend machte.
- 5 Am 12.03.2010 erteilte die B GmbH der D AG eine Schlussrechnung (Rechnung Nr. ...). Sie rechnete darin wie folgt ab:

Beschreibung	EUR
1.-19. Abschlagsrechnung	... €
20 - Schlussrechnung	... €
erbrachter Leistungswert	... €
abzügl. Nachlass von 4 %	... €
Nettosumme	... €
zuzügl. MwSt 19 %	... €
Rechnungsbetrag	... €

- 6 Auf der in den Akten des FA abgehefteten Schlussrechnung ist unterhalb des Briefkopfes handschriftlich notiert: "19/20 ⇒ brutto ... € 19 % MwSt ... € netto 1XX.XXX,XX €". Unterhalb des Rechnungsbetrages ist notiert: "Auszahlg am 02.06.2010 - 2XX.XXX,XX € 5 % SEB netto = ... €".
- 7 Die E GmbH, die das Bauprojekt als Ingenieurbüro für die D AG betreute, korrigierte die Schlussrechnung vom 12.03.2010 am 22.04.2010, indem sie handschriftlich alle Beträge durchstrich und neben "erbrachter Leistungswert" den Betrag von ... € notierte. Der von der E GmbH korrigierten Schlussrechnung ist ein "Zahlungsfreigabeformular" angeheftet, das die E GmbH ebenfalls am 22.04.2010 im Namen der D AG erstellt hatte. In diesem Zahlungsfreigabeformular wird nach diversen "Rechnungsprüfung-Korrekturen" ein Zahlungsanspruch zugunsten der B GmbH von ... € zuzüglich Umsatzsteuer von ... € festgestellt. Im Zahlungsfreigabeformular ist weiter unter "bisher geleistete Zahlungen (netto)" eingetragen:

Vorauszahlungen	... €
Freigabe (netto)	... €
zzgl. 19 % USt	... €
Freigabe (brutto)	... €

- 8 Eine weitere, vom Kläger im Verlauf der Prüfung vorgelegte Rechnung ("Schlussrechnung - Nach Freigabe") der B GmbH vom 22.04.2010 (Rechnung-Nr. ...), ebenfalls adressiert an die D AG (Abt. ...), ist der D AG nicht zugegangen.
- 9 Die D AG zog mit zwei Lastschriften vom 28.05.2010 bei der B GmbH die folgenden Beträge ein:

- In der ersten Lastschrift über ... € zuzüglich ... € Umsatzsteuer (Gesamtwert ... €) wird erläutert: "0,4 % Baunebenkosten ...".
 - In der zweiten Lastschrift über ... € zuzüglich ... € Umsatzsteuer (Gesamtwert ... €) steht: "Dieser Betrag wurde vom Fachbereich nicht anerkannt von der Schlussrechnung Nr. ... vom 12.03.10." Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem im Zahlungsfreigabeformular abgezogenen "Massenfehler" von ... € abzüglich ... €, weil der Rabatt von 4 % nach Abzug des Massenfehlers auf einen niedrigeren Gesamtbetrag berechnet wird (... € ./... € = ... €).
- 10** Die D AG zahlte am 02.06.2010 einen Betrag von 2XX.XXX,XX € an die B GmbH. In dem Begleitschreiben der D AG vom 31.05.2010 heißt es dazu, dass davon ein Nettobetrag von 1XX.XXX,XX € auf die Rechnung vom 12.03.2010 entfällt.
 - 11** Bei einer bei der (Organträgerin der) D AG durchgeführten Umsatzsteuernachschau wurde im Jahr 2017 festgestellt, dass die D AG die Schlussrechnung vom 12.03.2010 (mit den Streichungen der E GmbH vom 22.04.2010) erhalten hat und daran weitere Anmerkungen angebracht hat, nicht jedoch die "Schlussrechnung-Nach Freigabe" vom 22.04.2010. Der in der Schlussrechnung vom 12.03.2010 ursprünglich ausgewiesene Steuerbetrag ist von der D AG nicht zusätzlich als Vorsteuer gebucht worden, sondern die D AG hat die Summe der Umsatzsteuern aus den Anzahlungsrechnungen und der Schlussrechnung (zusammen ... €) geltend gemacht; dieser Vorsteuerbetrag wurde dann noch durch die beiden Lastschriften über ... € brutto und ... € brutto korrigiert. Gemäß der Teilrechnung Nr. ... der D AG zum Auftrag ... ergab sich ein für die Schlussrechnung verbleibender Nettobetrag von 1XX.XXX,XX €, der mit dem im Schreiben der D AG an die B GmbH vom 31.05.2010 genannten Betrag übereinstimmt.
 - 12** 2. Der Kläger erhielt in seinem Einzelunternehmen am 20.05.2010 eine Rechnung der F über die Lieferung einer Forstseilwinde für 3.600,84 € netto zuzüglich 684,16 € Umsatzsteuer = 4.285 € brutto. Bei Zahlung bis zum 28.05.2010 gewährte F 2 % Skonto, so dass nur 4.199,30 € zu zahlen waren. Der Kläger zahlte am 28.05.2010 nur diesen Betrag und vermerkte das Skonto (85,70 €) auf der Rechnung. Den Skontobetrag von 85,70 € verbuchte er auf das Konto 5736 (erhaltene Skonti 19 % Vorsteuer).
 - 13** Der Kläger reichte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2010 und 2011 ein. Eine nach § 14c UStG geschuldete Umsatzsteuer erklärte er nicht. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger den Vorsteuerabzug für die Forstseilwinde in Höhe von 684,16 € oder in Höhe von 670,48 € vorgenommen hat.
 - 14** Im Rahmen einer beim Kläger und den beiden Organgesellschaften durchgeführten Außenprüfung wich der Prüfer bei zahlreichen Geschäftsvorfällen von den Erklärungen ab (drei gesonderte Berichte vom 03.09.2015). Der Prüfer nahm bezüglich der Rechnungen an die D AG (Punkt 1) an, in der Schlussrechnung vom 12.03.2010 würden zwar die Abschlagszahlungen, nicht aber die auf die Abschlagszahlungen geleisteten Umsatzsteuern angerechnet. Der Kläger schulde den vollen Steuerbetrag in Höhe von ... €. Der Prüfer setzte dies durch eine Kürzung des Vorsteuerabzugs um.
 - 15** Der Prüfer kürzte zum Punkt 2 den Vorsteuerabzug für die Forstseilwinde in voller Höhe um 684,16 € und buchte die Forstseilwinde mit einer Bemessungsgrundlage von 3.600,84 € aus, weil der Leistungsbezug für das Unternehmen nicht nachgewiesen sei. Er beanstandete in diesem Zusammenhang, dass der Kläger eine Betriebsbesichtigung nicht zugelassen habe. Das vom Kläger bei der Verbuchung bereits berücksichtigte Skonto berücksichtigte er bei der Kürzung nicht.
 - 16** Das FA übernahm die Prüfungsfeststellungen in dem Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2010 vom 20.10.2015.
 - 17** Mit seinem Einspruch trug der Kläger vor, bezüglich des Punktes 1 sei die Umsatzsteuer nicht doppelt berechnet worden. Die Schlussrechnung vom 12.03.2010 sei so nie an die D AG gegangen, sondern an die E GmbH, die für die D AG das Projekt betreut habe. Das Ingenieurbüro habe die Beträge zusammengestrichen und durch die nach Prüfung freigegebenen Beträge ersetzt. Deshalb sei die Rechnung auch nicht berichtigt, sondern die "Schlussrechnung - Nach Freigabe" vom 22.04.2010 erstellt worden, die die erhaltenen Anzahlungen zutreffend berücksichtige. Die Pro-forma-Rechnung vom 12.03.2010 sei fälschlich in der Buchhaltung abgelegt worden.
 - 18** Im Laufe des Einspruchsverfahrens machte das FA mit Änderungsbescheid für das Jahr 2010 vom 19.12.2019 unter anderem die Vorsteuerkürzung in Bezug auf die Rechnung an die D AG rückgängig und setzte eine gleich hohe

Steuerschuld aufgrund unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 UStG) an. In den Erläuterungen hielt es an der Vorsteuerkürzung in Bezug auf Punkt 2 in Höhe von 684,16 € fest.

- 19 Im Anschluss daran wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20.12.2019 den Einspruch wegen Umsatzsteuer 2010 als unbegründet zurück. Es nahm zu Punkt 1 an, die Umsatzsteuer werde gemäß § 14c Abs. 1 UStG aufgrund der Rechnung vom 12.03.2010 geschuldet. Die Rechnung vom 22.04.2010 sei der D AG nicht zugegangen. Eine Berichtigung durch den Kläger sei nicht erfolgt. Ausführungen zu Punkt 2 machte das FA nicht.
- 20 Im Laufe des Klageverfahrens hat der Berichterstatte des FG mit Hinweisschreiben vom 29.10.2020 die Streitpunkte zusammengestellt und Hinweise erteilt. Er verlangte unter anderem Nachweise zu Punkt 2. Der Kläger legte daraufhin zu Punkt 2 Fotos zur Nutzung der Forstseilwinde vor.
- 21 Die B GmbH hat mit Rechnung vom 21.12.2020 die Schlussrechnung vom 12.03.2010 gegenüber der D AG storniert. In der Stornorechnung heißt es: "Die ursprünglich an die E GmbH zur Erteilung der Zahlungsfreigabe weitergegebene Rechnung stornieren wir hiermit mit Rückwirkung auf das ursprüngliche Rechnungsdatum 12.03.2010."
- 22 Das FG erließ daraufhin unter dem 19.08.2022 einen Gerichtsbescheid, mit dem es der Klage im Punkt 2 in vollem Umfang stattgab und im Übrigen die Klage abwies. Der Kläger beantragte daraufhin mündliche Verhandlung. Beigefügt war die Verfügung über die Einstellung des Steuerstrafverfahrens.
- 23 Mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2010 vom 11.01.2023 machte das FA die Kürzung des Vorsteuerabzugs für die Forstseilwinde nicht vollständig rückgängig, sondern gewährte den Vorsteuerabzug nur in Höhe von 670,48 €, indem es das Skonto vom Betrag abzog. Gleichzeitig beantragte es, die Kosten des Verfahrens insoweit dem Kläger aufzuerlegen.
- 24 Der Kläger erwiderte darauf, dass die Änderung unzutreffend sei, da er selbst nur den Vorsteuerabzug in Höhe von 670,48 € vorgenommen, aber der Prüfer ihn um 684,16 € vermindert habe.
- 25 Das FG wies die Klage ab. Sein Urteil vom 02.02.2023 - 1 K 147/20 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1535 veröffentlicht.
- 26 Mit der Revision, die der Kläger nach Verkündung, aber vor Zustellung des Urteils eingelegt hat, hat er sein Begehren zunächst unverändert weiterverfolgt. Er rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 27 Zu Punkt 1 bringt er vor, dass die E GmbH (branchenüblich) die Rechnung geprüft, nicht akzeptierte Positionen gestrichen und die Rechnung so auch an die B GmbH zurückgegeben habe. Die E GmbH habe den Saldo von ... € auf ... € vermindert. Die B GmbH habe auf die Erstellung der eigentlichen Schlussrechnung verzichtet und das Zahlungsfreigabeformular, das Zahlungsavis vom 31.05.2010 und die Lastschriften akzeptiert. Der Sicherungseinbehalt sei am 22.06.2011 ausgezahlt worden. Die D AG habe keinen überhöhten Vorsteuerabzug vorgenommen. Durch das Durchstreichen der Beträge durch die E GmbH sei jede Gefahr, dass die D AG einen Vorsteuerabzug aus der Rechnung vom 12.03.2010 vornehmen werde, beseitigt worden. Außerdem habe der Rechnungsempfänger damit die Rechnung berichtigt und die berichtigte Rechnung an den Rechnungsersteller zurückgegeben. Wenn die Streichung der Beträge und die Rückgabe der Rechnung keine ausreichende Rechnungsberichtigung darstelle, würden alle Projekte bei allen vergleichbaren Unternehmen und durch alle Auftragnehmer unzutreffend abgerechnet und es käme zu einer Vielzahl von Fällen gemäß § 14c Abs. 1 UStG. Außerdem sei fraglich, ob der Organträger die Umsatzsteuer im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG schulde. Jedenfalls sei die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt, da die D AG den Vorsteuerabzug nicht vorgenommen habe und ihn auch zukünftig nicht mehr vornehmen könne. Er beruft sich ergänzend auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.07.2021 - V R 43/19 (BFHE 274, 175, BStBl II 2024, 237).
- 28 Zu Punkt 2 (Forstseilwinde) wiederholt der Kläger den Vortrag, dass er selbst den Vorsteuerabzug nur in Höhe von 670,48 € vorgenommen, aber der Prüfer ihn um 684,16 € reduziert habe. Daher sei der Vorsteuerabzug nicht nur um 670,48 € zu erhöhen, sondern die Kürzung durch den Prüfer in Höhe von 684,16 € rückgängig zu machen.
- 29 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG wegen Umsatzsteuer 2010 aufzuheben sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 11.01.2023 dahin gehend zu ändern, dass der gemäß § 14c UStG geschuldete Steuerbetrag nicht mehr berücksichtigt wird sowie weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von (684,16 € - 670,48 € =) 13,68 € berücksichtigt werden.

30 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

31 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

32 Das Revisionsverfahren wegen Umsatzsteuer 2011 wird eingestellt, nachdem der Kläger die Revision in der mündlichen Verhandlung vom 09.07.2025 zurückgenommen hat (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

III.

33 Die zulässige (s. dazu unter 1.) Revision wegen Umsatzsteuer 2010 ist begründet (s. dazu unter 2. und 3.); sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

34 1. Die Revision ist zulässig; insbesondere ist der Umstand, dass der Kläger die Revision zwar nach Verkündung, aber vor Zustellung des Urteils eingelegt hat, unschädlich (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.1984 - II R 188/82, BFHE 142, 3, BStBl II 1984, 831, unter II.1.; BFH-Beschlüsse vom 06.08.1997 - VIII R 51/97, BFH/NV 1998, 73, unter II.a; vom 02.06.2005 - III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834, unter II.1.).

35 2. Das FG hat zum Punkt 1 zu Unrecht angenommen, dass der Kläger im Jahr 2010 Umsatzsteuer im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG schulde. Die Vorentscheidung ist deshalb bezüglich des Streitjahres 2010 aufzuheben.

36 a) Nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen hat (unrichtiger Steuerausweis), auch den Mehrbetrag. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

37 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sowie des BFH soll Art. 203 MwStSystRL der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich unter anderem aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben könnte (vgl. zusammenfassend BFH-Beschluss vom 23.08.2023 - XI R 10/20, BFHE 282, 113, BStBl II 2024, 302, Rz 102 ff.; EuGH-Urteile Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer I) vom 08.12.2022 - C-378/21, EU:C:2022:968, Rz 20; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Betrug eines Mitarbeiters) vom 30.01.2024 - C-442/22, EU:C:2024:100, Rz 24). Der Aussteller einer Rechnung, in der ein Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen ist, schuldet diesen Betrag unabhängig von einem Verschulden, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt (EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Betrug eines Mitarbeiters) vom 30.01.2024 - C-442/22, EU:C:2024:100, Rz 25). Die Gefährdung des Steueraufkommens ist nicht vollständig beseitigt, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Recht zum Vorsteuerabzug auszuüben (vgl. EuGH-Urteil Stadeco vom 18.06.2009 - C-566/07, EU:C:2009:380, Rz 29), so dass es grundsätzlich nicht über das zur Erreichung des Ziels, die Gefährdung des Steueraufkommens vollständig auszuschließen, Erforderliche hinausgeht, die Berichtigung der zu Unrecht in einer Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer davon abhängig zu machen, dass diese Rechnung berichtigt wird (vgl. EuGH-Urteil Stadeco vom 18.06.2009 - C-566/07, EU:C:2009:380, Rz 47). Der Neutralitätsgrundsatz wird durch die --von den Mitgliedstaaten vorzusehende-- Möglichkeit gewahrt, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt ist (vgl. EuGH-Urteil Stadeco vom 18.06.2009 - C-566/07, EU:C:2009:380, Rz 41 f., 46 f.; BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451, BStBl II 2022, 570, Rz 64, m.w.N.).

38 bb) Ist dagegen eine solche Gefährdung ausgeschlossen, findet Art. 203 MwStSystRL keine Anwendung (vgl. EuGH-Urteile Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer I) vom 08.12.2022 - C-378/21, EU:C:2022:968, Rz 24; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Betrug eines Mitarbeiters) vom 30.01.2024 - C-442/22, EU:C:2024:100, Rz 25; s.a. EuGH-Urteile Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19.09.2000 - C-454/98, EU:C:2000:469, Rz 58; GST - Sarviz Germania vom 23.04.2015 - C-111/14, EU:C:2015:267, Rz 33, 36 und 39; EN.SA vom 08.05.2019 - C-712/17, EU:C:2019:374, Rz 34 und 35; BFH-Urteil vom

16.03.2017 - V R 27/16, BFHE 257, 462, Rz 13). Würde man, obwohl keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht, einem Lieferer die Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten Mehrwertsteuer verwehren, liefe dies darauf hinaus, ihm unter Missachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer eine Steuerlast aufzuerlegen (vgl. EuGH-Urteil Terracult vom 02.07.2020 - C-835/18, EU:C:2020:520, Rz 30).

- 39** cc) Die für eine Berichtigung des unberechtigten Steuerausweises erforderliche Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens kommt in Betracht, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist (s. § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG zum unberechtigten Steuerausweis; vgl. BFH-Beschluss vom 03.11.2016 - V B 81/16, BFH/NV 2017, 330, Leitsatz 1 und Rz 5; BFH-Urteil vom 08.11.2016 - VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 17). Die Berichtigung wirkt zu dem Zeitpunkt, zu dem eine bestehende Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.07.2021 - V R 43/19, BFHE 274, 175, BStBl II 2024, 237, Rz 18 ff.; vom 26.08.2021 - V R 38/20, BFH/NV 2022, 146, Rz 17 f.). Auf den Zeitpunkt der Berichtigungsbeantragung beim Finanzamt oder den einer Rechnungsberichtigung kommt es hierbei nicht an (vgl. BFH-Beschluss vom 27.07.2021 - V R 43/19, BFHE 274, 175, BStBl II 2024, 237, Leitsatz 1). Ist eine Gefährdung des Steueraufkommens durch Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug völlig ausgeschlossen, weil dieses Recht dem Empfänger der Rechnung von der Finanzverwaltung endgültig versagt wurde, ginge es über dasjenige hinaus, was erforderlich ist, um das mit Art. 203 MwStSystRL verfolgte Ziel des Ausschlusses einer Gefährdung des Steueraufkommens zu erreichen, wenn die Berichtigung der zu Unrecht in einer Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer von der Bedingung abhängig gemacht würde, dass diese Rechnung berichtigt worden ist (vgl. EuGH-Urteil Rusedespred vom 11.04.2013 - C-138/12, EU:C:2013:233, Rz 33 f.).
- 40** dd) Wurde beim Rechnungsempfänger kein Vorsteuerabzug durchgeführt, ist nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung der nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldete Betrag beim Rechnungsaussteller für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG entstanden ist (Abschn. 14c.2 Abs. 5 Satz 8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Für § 14c Abs. 1 kann insoweit schon deshalb nichts anderes gelten, weil Art. 203 MwStSystRL die in § 14c Abs. 1 und 2 UStG vorgenommene Unterscheidung in den unrichtigen und den unberechtigten Steuerausweis nicht kennt.
- 41** b) Da die Mehrwertsteuersystemrichtlinie keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller enthält, ist es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen eine solche Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (vgl. EuGH-Urteile HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 19; Greentech vom 13.03.2025 - C-640/23 EU:C:2025:175, Rz 36 f.).
- 42** aa) § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sieht vor, dass eine Rechnung unter anderem berichtigt werden kann, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.
- 43** bb) Zur Berichtigung einer Rechnung müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden (§ 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV). Es gelten dieselben Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG (§ 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV). Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG kann eine Rechnung von einem in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichneten Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift).
- 44** cc) Dritte können an der Ausstellung einer Rechnung mitwirken, wenn sie dazu gemäß den für Rechtsgeschäfte geltenden Regelungen, zu denen auch das Recht der Stellvertretung gehört, berechtigt sind (vgl. BFH-Urteile vom 07.04.2011 - V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954, Rz 14; vom 17.08.2023 - V R 3/21, BFHE 282, 101, Rz 23 sowie § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG; zur Zurechnung nach den Grundsätzen der Duldungs- oder Anscheinsvollmacht oder bei fehlender Kontrolle s. EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Betrug eines Mitarbeiters) vom 30.01.2024 - C-442/22, EU:C:2024:100, Rz 35 f.; BFH-Urteile vom 04.03.1982 - V R 59/81, BFHE 135, 130, BStBl II 1982, 315; vom 28.01.1993 - V R 75/88, BFHE 171, 94, BStBl II 1993, 357; vom 16.03.1993 - XI R 103/90, BFHE 171, 125, BStBl II 1993, 531; vom 24.09.1998 - V R 18/98, BFH/NV 1999, 525; vom 07.04.2011 - V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954).
- 45** c) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Die Berichtigungspflicht von Steuerbetrag und Vorsteuerabzug bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage ist nicht von der Berichtigung des abgerechneten Steuerbetrages abhängig; es kann auch nicht angenommen werden, dass der für den Umsatz nach dem Gesetz im Fall einer Entgeltsminderung nicht mehr

geschuldete Steuerbetrag nunmehr nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet wird (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.1995 - V R 57/94, BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206, unter II.2.; vom 12.01.2006 - V R 3/04, BFHE 213, 69, BStBl II 2006, 479, unter II.2.; vom 13.03.2008 - V R 70/06, BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, unter II.1.b bb).

- 46 d) Ausgehend davon hat das FG zu Unrecht angenommen, dass der Kläger im Streitjahr noch Umsatzsteuer im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG geschuldet habe.
- 47 aa) Das FG hat zunächst zutreffend angenommen, dass im Streitfall in der Schlussrechnung vom 12.03.2010 --entgegen § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG-- die Steuerbeträge auf die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte nicht abgesetzt worden sind. Die Schlussrechnung vom 12.03.2010 wies an diesem Tag auch die Mindestanforderungen auf, die an ein Abrechnungspapier zu stellen sind, das heißt Angaben zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2023 - V R 3/21, BFHE 282, 101, Rz 24, m.w.N.).
- 48 bb) Ebenfalls zutreffend hat das FG das Vorliegen einer Pro-forma-Rechnung (für Prüfzwecke durch die D AG beziehungsweise das von der D AG beauftragte Ingenieurbüro E GmbH) verneint. Derartiges ergibt sich aus der Rechnung nicht. Am 12.03.2010 hat die B GmbH daher, wie das FA und das FG zutreffend angenommen haben, eine Rechnung im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG erstellt.
- 49 cc) Soweit das FG jedoch weiter angenommen hat, dass die an die D AG adressierte Schlussrechnung vom 12.03.2010 dieser zugeworfen sei, vermag der Senat schon dieser Annahme nicht uneingeschränkt beizupflichten. Der D AG unmittelbar zugeworfen ist lediglich eine Rechnung der B GmbH, in der die für eine Rechnung im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG notwendigen Rechnungsangaben nicht mehr vorhanden waren; denn die E GmbH hatte vor der Weiterleitung an die D AG unter anderem die Leistungsbeschreibung und die Umsatzsteuer in Höhe von ... € durchgestrichen. Das der D AG unmittelbar zugeworfene Dokument vermochte im Zeitpunkt des Zugangs bei der D AG an sich nicht mehr zu einer Umsatzsteuerschuld gemäß § 14c Abs. 1 UStG zu führen, weil es aufgrund der Streichung durch die E GmbH keine Umsatzsteuer mehr offen auswies.
- 50 dd) Aber selbst wenn man davon ausginge, dass bereits der Zugang der Rechnung vom 12.03.2010 bei der E GmbH als Zugang bei der D AG anzusehen ist, weil die E GmbH von der D AG mit der Prüfung der Rechnung beauftragt war, so dass die D AG zunächst im mittelbaren Besitz einer Rechnung der B GmbH im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG war, ist die Annahme des FG, dass der Kläger den vollen Betrag schulde, schon im Grundsatz unzutreffend, soweit es im Streitjahr erstens aufgrund der Korrekturen durch die E GmbH und zweitens durch die beiden Lastschriften der D AG zu mehreren Entgeltminderungen gekommen ist. Nach den unter III.2.c genannten Grundsätzen kann zumindest in Höhe des Betrages, um den das Entgelt gemindert worden ist, nicht angenommen werden, dass der aufgrund der Entgeltminderungen nicht mehr geschuldete Steuerbetrag weiterhin nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet werde. Die Vorentscheidung kann schon deshalb keinen Bestand haben.
- 51 ee) Überdies hat das FG nicht beachtet, dass die E GmbH die Rechnung der B GmbH am 22.04.2010 dadurch berichtigt hat, dass sie alle Rechnungsangaben gestrichen und die Rechnung mit diesen Streichungen an die B GmbH zurückgeschickt sowie an die D AG weitergeleitet hat. Dazu war die E GmbH nach den vertraglichen Vereinbarungen der B GmbH mit der D AG im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG berechtigt. Die B GmbH hat die Rechnungsberichtigung akzeptiert.
- 52 ff) Soweit das FG hilfsweise angenommen und das FA in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass sich dann aber aufgrund des von der E GmbH erstellten Zahlungsfreigabeformulars vom 22.04.2010, das unter dem Logo der D AG eine Umsatzsteuer in Höhe von ... € ausweist, ein unrichtiger Steuerausweis der B GmbH in dieser Höhe ergebe, vermag der Senat dem ebenfalls nicht beizupflichten. Selbst wenn man unterstellte, dass die E GmbH insoweit gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG zur Erstellung einer Gutschrift an die B GmbH berechtigt war und die B GmbH dieses Zahlungsfreigabeformular akzeptiert hat, hat das FG das Schreiben der D AG vom 31.05.2010, das der B GmbH ebenfalls zugeworfen ist, nicht hinreichend in seine Betrachtung mit einbezogen. Mit diesem Schreiben hat die D AG der B GmbH unter anderem mitgeteilt, dass nur noch ein Nettobetrag von 1XX.XXX,XX € auf die Rechnung vom 12.03.2010 entfalle. Dies ergibt sich außerdem aus der Teilrechnung Nr. ... der D AG zum Auftrag Diese Kürzung der Bemessungsgrundlage hat die B GmbH (und mit ihr der Kläger) ebenfalls hingenommen, so dass damit der Steuerausweis im Zahlungsfreigabeformular erneut berichtigt ist.
- 53 Die Rechnung vom 12.03.2010 und das Zahlungsfreigabeformular vom 22.04.2010 waren spätestens damit endgültig wirksam berichtigt; denn für eine Berichtigung muss keine zivilrechtlich richtige Rechnung erteilt, sondern nur der Steuerbetrag berichtigt werden; mehrere Berichtigungen können in einer Korrekturmitteilung

zusammengefasst werden, sofern sich aus dieser --wie hier aus dem Schreiben vom 31.05.2010-- ergibt, welche Steuerbeträge welcher Rechnungen gemeint sind (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2016 - XI R 43/14, BFHE 255, 474, BStBl II 2022, 566, Rz 26 f., m.w.N.). Es genügt für eine wirksame Berichtigung eine dem Empfänger zugegangene Erklärung des Leistenden, dass der ursprüngliche Steuerausweis nicht mehr wirksam sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2016 - XI R 43/14, BFHE 255, 474, BStBl II 2022, 566, Rz 28, m.w.N.). Diese Erklärung hat im Streitfall --gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG berechtigterweise-- die D AG durch ihre Schreiben und Lastschriften abgegeben (s. dazu unter III.2.b cc), der die B GmbH nicht widersprochen hat (zur Bedeutung des fehlenden Widerspruchs s. § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG und z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2023 - XI R 41/20, BFHE 282, 10, Rz 38 ff., 43).

- 54** gg) Aber selbst wenn man auch insoweit noch den gegenteiligen Standpunkt einnehmen würde und davon ausginge, dass weder die Streichungen der E GmbH noch das Schreiben der D AG vom 31.05.2010 eine Berichtigung der Rechnung der B GmbH vom 12.03.2010 darstellen könnten, zu der die E GmbH und die D AG berechtigt gewesen seien, erweist sich die Annahme des FG als unzutreffend, dass es wegen des Gefährdungscharakters, dem § 14c UStG begegnen will, keine Rolle spiele, dass die D AG mit der Rechnung vom 12.03.2010 ihr Recht auf Vorsteuerabzug nur in zutreffender Höhe vorgenommen hat. Die Gefährdungshaftung des § 14c UStG greift nach den unter III.2.a bb genannten Grundsätzen nicht ein, weil bereits 2010 keinerlei Gefährdung (mehr) bestand. Dies hat das FG bei seiner Entscheidungsfindung nicht hinreichend beachtet.
- 55** (1) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ist im Streitfall dadurch, dass der unrichtige Steuerausweis in der Rechnung vom 12.03.2010 am 22.04.2010 von der E GmbH durchgestrichen wurde, die ursprüngliche Rechnung mit den Streichungen zurück an die B GmbH und weiter an die D AG übermittelt wurde, aufgrund der Mitteilung der D AG an die B GmbH vom 31.05.2010 sowie durch den Umstand, dass die D AG den Vorsteuerabzug von Anfang an nur in zutreffender Höhe vorgenommen hat, im Sinne der unter III.2.a bb genannten Rechtsprechung die am 12.03.2010 hervorgerufene Gefährdung des Steueraufkommens noch im Jahr 2010 vollständig und endgültig beseitigt worden. Die Rechnung vom 12.03.2010 war aufgrund der Streichungen durch die E GmbH, die die B GmbH und die D AG mitgeteilt bekommen und beide akzeptiert haben, sowie die weiteren Schreiben objektiv nicht mehr dazu geeignet, mit ihr einen zu hohen Vorsteuerabzug vorzunehmen, was die D AG auch nicht getan hat.
- 56** (2) Diese Berichtigung erfolgt zwar nicht von Anfang an (s. dazu unter III.2.a dd), weil zunächst bei Ausstellung der Rechnung eine Gefährdung bestand. Da jedoch, wie das FG tatsächlich festgestellt hat, bei der D AG im Jahr 2010 endgültig kein überhöhter Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, ist der nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Betrag beim Rechnungsaussteller im Streitjahr zu berichtigen (vgl. dazu unter III.2.a cc).
- 57** (3) Der Umstand, dass das FA von der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens erst aufgrund einer Umsatzsteuernachschau bei der D AG im Jahr 2017 erfahren hat, ändert --anders als das FG angenommen hat-- an dieser Beurteilung nichts. Durch die Umsatzsteuernachschau bei der D AG im Jahr 2017 wurde im Streitfall nicht die Gefährdung des Steueraufkommens nachträglich beseitigt, was dazu geführt hätte, dass die Berichtigung erst 2017 hätte erfolgen können, sondern lediglich nachträglich festgestellt, dass jedenfalls seit Mitte 2010 keine Gefährdung des Steueraufkommens (mehr) bestand.
- 58** e) Der Senat weicht mit dieser Auffassung aus zwei Gründen nicht von der ständigen Rechtsprechung des BFH ab, wonach eine Rechnungsberichtigung bei § 14c UStG keine Rückwirkung hat (vgl. BFH-Urteile vom 26.09.2019 - V R 13/18, BFHE 266, 16, BStBl II 2024, 80, Rz 18; vom 27.07.2021 - V R 43/19, BFHE 274, 175, BStBl II 2024, 237, Rz 23): Erstens sind die maßgeblichen Berichtigungen der Rechnung vom 12.03.2010 bereits im Jahr 2010 erfolgt, so dass sich die Frage einer Rückwirkung gar nicht stellt. Zweitens betrifft diese Rechtsprechung nicht die Situation, dass noch im selben Jahr endgültig keine Gefährdung des Steueraufkommens bestand und eine Rechnungsberichtigung deshalb nicht erforderlich ist (vgl. dazu III.2.a bb).
- 59** 3. Ebenfalls zu Unrecht hat das FG in Bezug auf Punkt 2 den Vorsteuerabzug in Höhe von weiteren 13,68 € versagt. Die Vorentscheidung ist auch deshalb bezüglich des Streitjahres 2010 aufzuheben.
- 60** a) Der Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 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 voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG).
- 61** Dass diese Voraussetzungen im Streitfall in Bezug auf die Forstseilwinde vorliegen, hat das FG in einer den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Weise tatsächlich festgestellt und steht aufgrund der im Laufe des

Klageverfahrens vorgelegten Fotos (mit der Kostenfolge des § 137 FGO, s. unten unter IV.) zwischen den Beteiligten auch nicht mehr in Streit.

- 62** b) Zu Unrecht hat das FG allerdings angenommen, dass die Klage zum Punkt 2 nur in Höhe von 670,48 € begründet ist, weil die abziehbare Vorsteuer nur 670,48 € beträgt.
- 63** aa) Der Senat pflichtet dem FG zwar ausdrücklich darin bei, dass die Inanspruchnahme des Skontoabzugs die Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug mindert (vgl. BFH-Urteile vom 12.11.2008 - XI R 46/07, BFHE 223, 515, BStBl II 2009, 558, unter II.3.b; vom 03.07.2014 - V R 3/12, BFHE 246, 258, BStBl II 2015, 307, Rz 19 und 20; vom 23.10.2024 - XI R 6/22, BFH/NV 2025, 692, Rz 18 und 19; s.a. Abschn. 17.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE). Hätte der Kläger den Vorsteuerabzug ursprünglich in Höhe von 684,16 € in Anspruch genommen, wäre die Klage in Höhe von 13,68 € unbegründet gewesen.
- 64** bb) Allerdings hat das FG bei seiner Klageabweisung in diesem Punkt nicht beachtet, dass der Kläger den Skontoabzug bereits im Rahmen seiner Steuererklärung berücksichtigt hatte, was sich sowohl aus der vom FG in Bezug genommenen Eingangsrechnung als auch aus den Buchungen des Klägers im Rahmen seiner Buchhaltung ergibt. Der Prüfer hätte daher den Vorsteuerabzug aus seiner Sicht bereits nur in Höhe des in Anspruch genommenen Betrages von 670,48 € (und nicht in Höhe von 684,16 €) rückgängig machen dürfen. Erweist sich danach die Kürzung des Vorsteuerabzugs durch den Prüfer in Höhe von 684,16 € im Nachhinein als in voller Höhe unberechtigt, ist sie auch in voller Höhe rückgängig zu machen. Dem Kläger wird dadurch im Ergebnis wieder der Vorsteuerabzug gewährt, den er ursprünglich zutreffend (in Höhe von 670,48 €) in Anspruch genommen hat.
- 65** 4. Die Sache ist spruchreif. Da die beiden zum Jahr 2010 noch streitigen Änderungen durch die Außenprüfung gemäß den Ausführungen unter III.2. und III.3. zu Unrecht erfolgt sind, ist die Vorentscheidung wegen Umsatzsteuer 2010 aufzuheben und der während des Klageverfahrens ergangene Änderungsbescheid wegen Umsatzsteuer 2010 antragsgemäß erneut zu ändern.

IV.

- 66** Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1, § 137 Satz 2 FGO.
- 67** 1. Wegen des Grundsatzes der Einheit der Kostenentscheidung muss der Senat über die gesamten Kosten des Verfahrens (einschließlich des zurückgenommenen Teils) entscheiden. Die Kosten sind entsprechend verhältnismäßig zu teilen.
- 68** a) Der Kläger hat im Hinblick auf die Punkte 1 und 2 obsiegt; in Bezug auf das Jahr 2011 ist er unterlegen.
- 69** b) Hinsichtlich des Punktes 2 ist allerdings zu berücksichtigen, dass in Höhe von 670,48 € das Obsiegen des Klägers auf Tatsachen beruht, die er im Sinne des § 137 Satz 1 FGO früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen. Insoweit war der verspätete Vortrag ursächlich, da das FA nach der erstmaligen Vorlage von Nachweisen zur Verwendung der Forstseilwinde für besteuerte Umsätze im Klageverfahren der Klage insoweit abgeholfen hat.
- 70** 2. Der Senat sieht trotz der im Laufe des Verfahrens erfolgten Teilabhilfe und der Revisionsrücknahme von der Bildung von Kostenquoten nach Verfahrensabschnitten ab, da sich der Streitwert dabei nur um einen Betrag vermindert hat, der sich auf die gerundeten Kostenquoten nicht auswirkt.
- 71** 3. Von § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO hat der Senat keinen Gebrauch gemacht, da der Kläger mit unter 5 % zwar relativ, aber nicht absolut nur zu einem geringen Teil unterlegen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 21.04.2005 - V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63, unter II.4.; vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 79).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de