

## VORSTEUERABZUG

## BFH: Storno fehlerhafter Ursprungsrechnungen nun doch nicht „rückwirkungsschädlich“

von Georg Nieskoven, Troisdorf

| Seit nunmehr einer Dekade wird in der Umsatzbesteuerung kontrovers diskutiert, ob und unter welchen Voraussetzungen die nachträgliche Korrektur einer ursprünglich formfehlerhaften Rechnung einen „zinswirksam“ rückwirkenden Vorsteuerabzug ermöglicht. Umstritten war dabei, ob eine – vor Erstellung der Korrekturrechnung ausgesprochene – „Stornierung der Ursprungsrechnung“ rückwirkungsschädlich sein könnte. Dies hat der BFH nun klar verneint und zudem weitere wichtige Punkte geklärt (BFH 22.1.20, XI R 10/17, Abruf-Nr. 215910). |

### 1. BFH und BMF entpuppten sich als „Drückeberger“

Bereits im Jahr 2010 hatte der EuGH angedeutet, dass eine Vorsteuerversagung wegen Formmängeln im Ursprungsjahr und eine erst zeitverlagerte Vorsteuergewährung im Jahr der Rechnungskorrektur nicht der Systematik des EG-Rechts entspreche (EuGH 15.7.10, C-368/09, Rs. „Pannon Gep“). Die damit denkbare Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen hatten die Finanzämter jedoch weiterhin rigoros abgelehnt. Und dies sogar dann noch, als der EuGH seine These mit größerer Deutlichkeit wiederholte (EuGH 8.5.13, C-271/12). Auch der BFH drückte sich davor, sich klar zu positionieren. Erst als der EuGH im Fall „Senatex“ (15.9.16, C-518/14) im Rahmen eines deutschen Vorabentscheidungsersuchens keinen Zweifel mehr daran ließ, dass er die deutsche Besteuerungspraxis mit ihren nach § 233a AO verzinnten Vorsteuerrückforderungen als EG-rechtswidrig einstufte, blieb dem BFH keine Wahl. Er sah sich zur eiligen Bestätigung der Rückwirkungsmöglichkeit veranlasst (BFH 20.10.16, V R 54/14 u. V R 64/14; BFH 21.12.16, V R 26/15).

Zu den vielen offenen Folgefragen war eine zeitnahe Positionierung der Finanzverwaltung erhofft worden. Aber erst zwei Jahre später hatte sich das BMF mit einem Entwurfsschreiben vom 15.10.18 in die Diskussion mit den Verbänden begeben, das Thema danach aber wieder von der Agenda genommen.

**MERKE |** Zur „Storno“-Frage hatte das BMF in diesem Entwurf u. a. eine in der Literatur geäußerte Überlegung bestätigt. Danach komme eine „zinswirksame Rückwirkung“ späterer Rechnungskorrekturen nur dann in Betracht, wenn eine für die Rückwirkung geeignete „Ursprungsrechnung“ bestanden habe bzw. „noch existiere“. Werde dagegen im Vorlauf zur Rechnungskorrektur im ersten Schritt die Ursprungsrechnung „storniert“, gelte sie mit dieser Stornierung als nicht mehr existent. Die nachfolgende Berichtigung könne somit nicht mehr auf eine „Ursprungsrechnung“ Bezug nehmen und damit auch keine Rückwirkung entfalten.

Diese „künstlich-abstrakte“ Sicht, dass die „Stornoerklärung“ eine „real existierende Ursprungsrechnung unwiederbringlich aus der Chronologie tilgen könne“, hat der BFH nun ins Reich der Mythen verwiesen.



IHR PLUS IM NETZ

gstb.iww.de  
Abruf-Nr. 215910

BFH hat sich Jahre  
vor einer klaren  
Position gedrückt

BMF spielte auf Zeit  
und ...

... machte sich  
Stimmen in der  
Literatur zunutze

## 2. Die Entscheidung des BFH vom 22.1.20 – XI R 10/17

Klägerin OT war Organträgerin einer GmbH (OG), die als Generalunternehmerin einen Bioenergiepark errichten ließ. Hierzu beauftragte die OG mit der Planung, Lieferung und Montage die Subunternehmen S1 und S2. Beide Subunternehmen rechneten ihre im Jahr 2007 erbrachten Leistungen noch im selben Jahr ab und führten die USt ab, während die OG korrespondierend die Vorsteuer zog. Infolge einer Außenprüfung im Jahr 2013 forderte das FA diese Vorsteuern nach § 233a AO verzinzt zurück, da es von Bauleistungen ausging – und damit von einer Steuerschuldnerschaft der OG nach § 13b Abs. 5 UStG.

S1 und S2 stornierten daraufhin ihre Ursprungsrechnungen, erstellten neue Rechnungen ohne USt-Ausweis unter Verweis auf § 13b UStG und zahlten die ursprünglich berechneten USt-Beträge an OG zurück. Gegen die verzinste Vorsteuerrückforderung legte OG erfolglos Einspruch ein. Auch der Antrag auf Erlass der Zinsen im Billigkeitswege wurde vom FA abgeschmettert. Erst mit der Klage hatte die OG Erfolg. Das FG gab der Klage statt, da es sich bei den von S1 u. S2 erstellten Anlagen um „Betriebsvorrichtungen“ gehandelt habe, die nicht Bauwerksbestandteil geworden und für die folglich § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG nicht einschlägig gewesen sei. Deshalb hätten die Ursprungsrechnungen (trotz Stornierung und nachfolgender Korrektur als „§ 13b-Rechnung“) unverändert Bestand. Demnach sei der OG der Vorsteuerabzug im Jahr 2007 im ursprünglichen Umfang zu belassen und die Festsetzung der Nachforderungszinsen hinfällig. Der BFH hob die FG-Entscheidung allerdings wieder auf und bestätigte die verzinste Vorsteuerrückforderung des FA. Die Begründung: Die Ursprungsrechnung sei „im Einvernehmen der Parteien“ korrigiert und der Differenzbetrag an OG zurückgezahlt worden.

## 3. Anmerkungen zu den BFH-Ausführungen

Der BFH lässt die in der Vorinstanz noch begründungstragende Frage nach dem „Bauwerksbezug“ der Montagearbeiten und damit zur Einschlägigkeit von § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG „dahingestellt“. Er bestätigt die verzinste Vorsteuerrückforderung des FA bereits über einen anderen Begründungsweg: Für ihn genügte zur Rechnungsberichtigung nämlich die einvernehmlich erfolgte Rechnungsänderung in Verbindung mit der USt-Rückzahlung der Subunternehmer an die OG – selbst wenn die Fakturierung mit Blick auf den o. a. „Bauwerksbezug“ materiellrechtlich unzutreffend gewesen sein sollte.

Des Weiteren stellt der BFH klar, dass eine spätere Rechnungsberichtigung unabhängig davon Rückwirkung entfalte, ob diese Korrektur zugunsten oder zuungunsten des Leistungs- und Rechnungsempfängers wirke. Zudem habe die vorgelagerte förmliche Stornierung der Ursprungsrechnung keine zusätzliche Vorsteuerfolge. Einer rückwirkenden Auslöschung der Ursprungsrechnung erteilt der BFH eine klare Absage.

### 3.1 Bauwerksbezug

Der XI. Senat hat sich zu der im FG-Verfahren noch als „begründungstragend“ negierten „**Bauwerkszugehörigkeit von Betriebsvorrichtung**“ ausdrücklich nicht positioniert (Rz. 16). Zwar begründet der Senat diese Verweigerung mit

FA forderte  
Vorsteuern nach  
§ 233a AO verzinzt  
zurück

Einvernehmliche  
Änderung und USt-  
Ausgleichszahlung  
entscheidend

Stornierung hat für  
BFH keine zusätzliche  
Vorsteuerfolge

der „sich ohnehin aus anderem Rechtsgrund ergebenden Rechtsfolge“. Dass er sich nicht festlegen wollte, dürfte aber in der Historie begründet sein:

Das FG hatte bei seiner Argumentation auf die Entscheidung des V. Senats vom 28.8.14 (V R 7/14, Rz. 11 bis 16) verwiesen. Der Senat hatte hier betont, dass in Bauwerken befindliche „Anlagen“ nur unter den „Bauleistungsbegriff“ des § 13b UStG fallen, soweit diesen grundlegende technische Relevanz für Konstruktion bzw. Nutzbarkeit des Bauwerks zukommt – sie also anders als „Betriebsvorrichtungen“ keinen eigenen Zwecken (wie der Stromerzeugung) dienen. Über diese – von der Finanzverwaltung abweichende – Sichtweise des V. Senats hatte das BMF im ersten Schritt mit einem Nichtanwendungserlass reagiert und später mit BMF-Schreiben vom 10.8.16 (BStBl I, 820) seine Sichtweise auch in Abschn. 14b.2. Abs. 5 Nr. 2 und Nr. 11 UStAE präzisiert. In Nr. 2 geht es um Abgrenzungsfragen bei in Gebäuden montierten Maschinen und in Nr. 11 wird eine Bauleistung bei Freiland-Fotovoltaikanlagen bejaht.

**MERKE |** Damit blieb die Finanzverwaltung in diesem Punkt weiterhin anderer Ansicht als der V. Senat, während der XI. Senat des BFH in dieser für die Besteuerungspraxis so wichtigen Frage dem BMF den Rücken zu stärken scheint (auch wenn er im Streitfall eine Positionierung gegen den V. Senat elegant umgeht).

Die Auffassung des V. Senats des BFH

BMF und XI. Senat waren jedoch anderer Auffassung

### 3.2 Rückwirkung auch „zuungunsten“

Der BFH hat in Rz. 17 aber noch eine weitere interessante Botschaft verpackt: Bei der Frage „rückwirkungsfähiger Rechnungsberichtigungen“ gehe es ausweislich der EuGH-Rechtsprechung lediglich darum, dass Rechnungen mit fehlenden/fehlerhaften Angaben durch Ergänzungs- oder Korrekturdokument mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der „ursprünglichen Rechnung“ berichtigt werden können. Diese Folge gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder Nachteil des Steuerpflichtigen wirkt. Eine „rückwirkungsfähige Ursprungsrechnung“ setzt allerdings ein noch als „Rechnung“ zu bezeichnendes Ursprungsdocument mit einem Mindestmaß inhaltlicher Grundangaben voraus. Dazu genüge es, wenn die Ursprungsrechnung die „5 Mindestmerkmale“ – also Angaben zu Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung sowie zum Nettoentgelt und zum USt-Betrag enthält.

### 3.3 Verzinsungsfolgen/Billigkeit

Während bei „Rechnungskorrekturen zugunsten“ die „neue Rückwirkung“ dem Leistungsempfänger die Nachzahlungszinsen nun erspart, initiiert der im Streitfall durch die „Rechnungskorrektur zuungunsten“ nachträglich ausgelöste Vorsteuer-Entzug belastende Nachzahlungszinsen. Deshalb hatte die OT im o. a. Verfahren den zusätzlichen Antrag auf Billigkeitserlass der Zinsen gestellt, aber diesen nach abschlägiger Bescheidung im FG-Verfahren (leider) nicht weiterverfolgt. Der BFH hätte diesem Ansinnen vermutlich stattgegeben, wie der in einem ähnlichen „§ 13a-/13b-Fall“ kürzlich gewährte Zinserlass (BFH 26.9.19, V R 13/18) beweist. Allerdings bleibt der Billigkeitserlass von Zinsen „Einzelfallfrage“, wie der gegenteilige BFH-Beschluss vom 11.5.20 (V B 76/18) zeigt. Der BFH argumentierte hier, der fehlerhaften Rechnung habe – anders als im „§ 13b-Fall“ des Verfahrens V R 13/18 – eine **vermeidbare Fehlbeurteilung** hinsichtlich des Leistungsorts zugrunde gelegen.

BFH hätte Zinserlass wahrscheinlich gewährt

### 3.4 Storno ist rückwirkungsunschädlich

Seit Literaturstimmen eine „vorausseilende Stornierung“ als unwiederbringliche Löschung der Ursprungsrechnung und damit als „rückwirkungsschädlich“ eingestuft hatten, herrschte in diesem Punkt große Rechtsunsicherheit. Dieser Phantom-Diskussion hat der XI. Senat nun mit seiner klaren Aussage in Rz. 18 insofern ein Ende gesetzt, als dass der EuGH in seiner „Pannon-Gep-Entscheidung“ (C-368/09) diese zweistufige Korrekturmethode unter Rückwirkungsgesichtspunkten für unproblematisch gehalten hatte. Damit ist dieser Punkt nun geklärt, zumal das BMF dieser BFH-Sichtweise jüngst gefolgt ist (s. u. Hinweis zum aktuellen BMF-Schreiben vom 18.9.20).

Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ursprungsrechnung damit „abgesichert“

### 3.5 Was ist bei einer „Fehlkorrektur“ bislang korrekter Rechnungen?

Im Urteilsfall hatten die leistenden Subunternehmer ihren ursprünglichen USt-Ausweis im Einvernehmen mit der Klägerin revidiert und „Netto-Korrekturrechnungen“ mit Hinweis auf § 13b UStG übermittelt sowie die USt-Differenz an OT rückerstattet. Unterstellt man – was der BFH vorliegend andeutete – dass letztlich überhaupt kein „§ 13b-Fall“ vorlag, so hätte der Leistende mit dieser rechtsfehlerhaften Korrektur dem Leistungsempfänger dessen Vorsteuerabzug zu Unrecht „entzogen“. Dies wirft die Frage auf, ob der Leistungsempfänger einem solchen – zudem zinswirksamen – Entzug durch den Vertragspartner wehrlos ausgeliefert ist bzw. damit auch irrtümliche Korrekturen die Rechtsfolge einer „Korrektur“ entfalten.

Sind Fehlkorrekturen mit „normalen“ Korrekturen gleichzusetzen?

Die Antwort des XI. Senats auf diese Fragen fällt komplizierter aus, hat aber höchste praktische Bedeutung: Zwar lässt der XI. Senat ausdrücklich offen (Rz. 21), ob solche „Fehlkorrekturen“ ganz generell die identische Wirkung wie eine Rechnungskorrektur entfalten; eine solch nachteilige Wirkung bejaht der BFH aber zumindest für Fälle, in denen die Korrektur im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger erfolgt UND der leistende Unternehmer den USt-Differenzbetrag an den Kunden rückerstattet.

**Fehlende Einvernehmlichkeit:** Ob eine solche „Fehlkorrektur“ auch gegen den Willen des Leistungspartners und ohne USt-Differenzausgleich den (verzinsten!) Vorsteuerentzug zur Folge haben kann, bleibt damit offen. Zumindest für Abrechnungen per „Gutschrift“ hatte der XI. Senat diese „harte Folge“ bereits bejaht und klargestellt: Soweit der Gutschriftsempfänger dem ihm übermittelten Abrechnungsdokument widerspreche, verliere die Gutschrift für den Leistungsempfänger die Wirkung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung selbst dann, wenn die Gutschrift den zivilrechtlichen Vereinbarungen entspricht und wenn die Umsatzsteuer in der nun suspendierten Gutschrift zutreffend ausgewiesen war (BFH 23.1.13, XI R 25/11; allerdings nicht „ex tunc“ zinswirksam rückwirkend, sondern speziell bei Gutschriften erst im Widerspruchszeitpunkt „ex nunc“: Abschn. 15.2a Abs. 11 S. 2 UStAE; der V. Senat hatte sich zur Rechtsfolge solcher „Fehlkorrekturen“ bislang bedeckt gehalten: BFH 25.4.13, V R 2/13 Rz. 28).

Bittere Konsequenz für Gutschriften schon vom BFH bejaht

**Beachten Sie |** Vergleichbare Konsequenzen gelten allerdings nach Ansicht beider BFH-Senate mit identischen harten Folgen für den Leistungsempfänger, wenn der Leistende nachträglich die von ihm vormals erklärte „Option zur USt-Pflicht“ (§ 9 UStG) später widerruft (BFH 10.12.09, XI R 7/08 sowie 3.4.13, V B 64/12).

Späterer Widerruf einer Option hat ähnliche Folgen

### 3.6 XI. Senat mit teils abweichender Sicht

Während der V. Senat zeitnah und umfänglich zu den Folgen des im Jahr 2016 ergangenen EuGH-Urteils „Senatex“ (C-518/14) Stellung bezogen hatte, liegt mit dem Besprechungsfall nun die erste Entscheidung des XI. Senats vor, der dabei nur teilweise dem V. Senat beipflichtet. Zwar teilt auch der XI. Senat die Einschätzung, für eine rückwirkungstaugliche Ursprungsrechnung genüge bereits ein „Rechnungs-Torso“ mit Angabe der 5 Mindestmerkmale (s. 3.2). Er lässt sogar die Bezugnahme auf die Ursprungsrechnung in einem Begleitschreiben zur Korrekturrechnung ausreichen (Rz. 27). Auf der anderen Seite grenzt der XI. Senat sich in der Definition des spätestmöglichen Korrekturzeitpunkts deutlich und mit gravierenden Folgen von der Auslegung des V. Senats ab:

In seinem Urteil vom 15.7.10 (C-368/09) hatte der EuGH (Rz. 43 u. 45) ausgeführt, die rückwirkende Vorsteuerversagung sei nur zulässig, wenn der Leistungsempfänger dem FA bis zur „abschließenden behördlichen Entscheidung“ seine Korrekturrechnung präsentieren könne. Später hatte der EuGH (8.5.13, C-271/12, Rz. 34–36) konkretisiert, das FA könne die Rückwirkung ablehnen, wenn die Korrekturrechnung diesem erst nach seiner ablehnenden Entscheidung vorgelegt werde. Im Fall „Senatex“ (15.9.16, C-518/14) war der EuGH explizit nach dem „ spätestmöglichen Vorlagezeitpunkt der Korrekturrechnung unter Rückwirkungs Gesichtspunkten“ gefragt worden, hatte hierzu aber die Beantwortung verweigert, da sich aus der Stellungnahme der Bundesregierung eine Akzeptanz der Korrekturrechnung durch das FA ergeben habe.

Der V. Senat hatte daraufhin (20.10.16, V R 26/15, Rz. 23) konstatiert, nach allgemeinen nationalen Grundsätzen sei die Vorlage der berichtigten Rechnung „noch mit Rückwirkung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG“ möglich. Während die „abschließende behördliche Entscheidung“ das Steuerbescheid-Zugangsdatum der Vorsteuerversagung nach Außenprüfung gewesen wäre – was dem Unternehmer nur kurze Reaktionszeit gelassen hätte –, war damit der „Beschaffungszeitraum“ nach BP in der Praxis um **regelmäßig mindestens zwei Jahre** zugunsten der Unternehmer verschoben worden. Hier verblüfft der XI. BFH-Senat nun mit seiner Aussage in Rz. 28 des Urteils XI R 10/17, die Rückwirkungsvoraussetzungen lägen vor, denn die Korrekturrechnung sei „zeitlich vor Erlass des (Korrektur-)Steuerbescheids ausgestellt worden. Damit zielt der XI. Senat offenkundig auf die EuGH-Formulierung der **abschließenden finanzbehördlichen Entscheidung** ab, was für viele Praxisfälle den K.-o.-Schlag für die zinswirksame Rückwirkung bedeutet hätte und vom BMF als Steilvorlage für eine restriktive Fristensicht hätte genutzt werden können. Umso erfreulicher ist daher, dass das BMF im nun frisch erschienenen Anwendungsschreiben vom 18.9.20 die um Jahre längere Korrekturrechnungsfrist der BFH-Entscheidung V R 26/15 übernommen hat.

**FAZIT** | Das längst überfällige Statement des XI. Senats zur „Rückwirkungs-Rechtsprechung“ birgt zwar Sprengstoff. Erfreulicherweise hat sich das BMF aber in seinem Schreiben vom 18.9.20 – anders als noch im Entwurf aus 2018 – in vielen Fragen unternehmerfreundlich positioniert: Eine ausführliche Darstellung der Inhalte dieses BMF-Schreibens zur „neuen Rückwirkungssicht“ der Finanzverwaltung wird voraussichtlich in der nächsten Ausgabe veröffentlicht.

Beide USt-Senate des BFH wieder einmal unterschiedlicher Auffassung

Restriktivere Ansicht des XI. Senats hätte „Steilvorlage“ für BMF werden können

BMF hat jüngst Stellung bezogen: Ausführliche Informationen folgen!