

# Zu den Voraussetzungen einer Berichtigung beim unrichtigen Steuerausweis

| Die wirksame Berichtigung eines unrichtigen Umsatzsteuerausweises erfordert grundsätzlich, dass der Unternehmer **die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat.** |

## Sachverhalt

Die Steuerpflichtige war Eigentümerin eines bebauten Grundstücks. Nachdem diese auf dem Grundstück zunächst selbst ein Pflegeheim betrieben hat, verpachtete sie das Grundstück umsatzsteuerfrei an eine Pflegeeinrichtung.

Mit der Pächterin schloss die Steuerpflichtige zusätzlich einen „Heimausstattungsvertrag“, der sie verpflichtete, das Pflegeheim mit mobilen Einrichtungsgegenständen auszustatten und diese mietweise zur Verfügung zu stellen. Die Steuerpflichtige ging davon aus, dass die Ausstattungsleistung umsatzsteuerpflichtig sei, und rechnete diese daher unter Umsatzsteuerausweis gegenüber der Pächterin ab.

In der Zwischenzeit hatte der BFH jedoch ein wichtiges Urteil (BFH 20.8.09, V R 21/08) gefällt. Danach ist die entgeltliche Überlassung der Einrichtungsgegenstände des Pflegeheims an die KG als Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung des Grundstücks steuerfrei.

Aufgrund dieses Urteils berichtigte die Steuerpflichtige ihre Rechnungen gegenüber der Pächterin entsprechend und machte den sich aus der Rechnungsberichtigung ergebenden Erstattungsbetrag im Rahmen einer Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend.

Das FA lehnte die beantragte Erstattung ab, da die Steuerpflichtige die fälschlicherweise vereinnahmte Umsatzsteuer noch nicht an die Pächterin erstattet hätte.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt. Es führte zur Begründung aus, die Voraussetzungen für eine Rechnungsberichtigung seien vorliegend erfüllt. Die Steuerpflichtige schulde daher den hinsichtlich der Vermietung von Einrichtungsgegenständen zunächst zu hoch gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag nicht. Der Verwaltungsauffassung, nach der die Rechnungsberichtigung auch die Rückzahlung der zu hoch ausgewiesenen Steuer voraussetze, sei nicht zu folgen. Für diese Einschränkung ergebe sich kein Anhalt im Gesetz.

## **Entscheidung**

Der BFH teilt die Auffassung der Vorinstanz jedoch nicht. Die Rechnungsberichtigung als formaler Akt gegenüber dem Leistungsempfänger allein reicht für die wirksame Berichtigung eines unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags nicht aus. Dies hat zur Folge, dass dieser dem Rechnungsaussteller zu erstatten ist.

Der **Wortlaut** von § 14c Abs. 1 S. 2 UStG setzt zwar nicht voraus, dass der Rechnungsaussteller über die Berichtigung der Rechnung hinaus, den berichtigten Steuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückzahlen hätte. Auch sind Rückzahlungsansprüche des Leistungsempfängers gegen den Rechnungsaussteller grundsätzlich auf dem Zivilrechtsweg zu verfolgen (vgl. dazu das Besprechungsurteil, Rz 51 m.w.N.).

Da der Leistende aber den berichtigten Steuerbetrag vom Leistungsempfänger im Regelfall bereits vereinnahmt hat, würde eine Erstattung durch das FA allein aufgrund der Rechnungsberichtigung ohne Rückzahlung der Steuer den **Leistenden ungerechtfertigt bereichern**. Dieser würde doppelt begünstigt. Einerseits hat er das Entgelt zzgl. Umsatzsteuer regelmäßig bereits vereinnahmt und andererseits könnte er im Fall einer bedingungslosen Erstattung den berichtigten Steuerbetrag vom FA nochmals verlangen. Dies ginge allein zulasten des Leistungsempfängers. Gleichzeitig müsste der Fiskus befürchten, vom Leistungsempfänger auf Erstattung der Umsatzsteuer an ihn in Anspruch genommen zu werden.

Dagegen wird der leistende Unternehmer, der den unrichtigen Steuerausweis in einer Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt und diesem den vereinnahmten Steuerbetrag zurückzahlt, nicht belastet; denn die grundsätzlich erforderliche Rückzahlung an den Leistungsempfänger kann, um eine Vorfinanzierung des berichtigten Steuerbetrags durch den Rechnungsaussteller bis zur Erstattung zu vermeiden, auch im Wege der **Abtretung und Verrechnung** erfolgen (Besprechungsurteil, Rz 53 m.w.N.).

Nur die Rückzahlung des berichtigten Steuerbetrags an den Leistungsempfänger führt in der Regel zu einem gerechten Interessenausgleich im **Dreiecksverhältnis zwischen FA und Leistendem bzw. Leistungsempfänger** und gewährleistet so letztlich auch die Neutralität der Mehrwertsteuer. Außerdem verhindert eine in diesem Sinne bedingte Berichtigung des Steuerbetrags, dass das Finanzamt z. B. in Fällen der Insolvenz des Rechnungsausstellers oder nicht erkannter Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

die Steuer doppelt erstatten oder auf die Steuer verzichten muss (Besprechungsurteil, Rz 53 m.w.N.).

**Praxistipp** | Damit **bestätigt der BFH die Verwaltungsauffassung** in Abschn. 14c.1 Abs. 5 S. 4 UStAE.

#### **FUNDSTELLE**

- BFH 16.5.18, XI R 28/16, [astw.iww.de](http://astw.iww.de), Abruf-Nr. 202641