

Vorsteuerabzug bei Verlust aller Rechnungen

Ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur möglich, wenn der Unternehmer im Besitz einer Rechnung ist, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG genügt. Das Gesetz verlangt damit für den Vorsteuerabzug den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung. Durch die Rechtsprechung des BFH war bereits geklärt, dass der Vorsteuerabzug frühestens ausgeübt werden kann, wenn dem Unternehmer eine entsprechende Rechnung vorliegt. In der aktuellen Entscheidung vom 23.10.2014 – V R 23/13 hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, was passiert, wenn Rechnungen später verloren gehen.

Der Ausgangssachverhalt

Der Kläger im Ausgangsverfahren war Einzelunternehmer. Neben seiner eigenen gewerblichen Tätigkeit (Vermietung und Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen) bestand eine umsatzsteuerliche Organschaft zu einer Betriebs-GmbH. Im Jahr 2003 erließ das Finanzamt gegenüber dem Kläger eine Prüfungsanordnung, die auch Umsatzsteuer umfasste. Das Finanzamt forderte den Kläger auf, die Buchführungsunterlagen für den Prüfungsbeginn zum Finanzamt zu bringen. Daraufhin teilte der Kläger Ende Juni 2004 mit, dass es ihm nicht möglich sei, die erbetenen Unterlagen vorzulegen. Ein Transporter sei am 23.06.2004 vom Betriebsgelände gestohlen worden. Darin hätten sich die gesamten Buchungsunterlagen sowie die EDV-Anlage befunden, auf der die Buchführung gespeichert war. Im Rahmen der Außenprüfung kürzte das Finanzamt im Schätzungswege die nicht durch Belegzweitschriften nachgewiesenen Vorsteuern um 40%. Zu dieser Schätzung gelangte der Prüfer des Finanzamts aufgrund folgender Erwägungen:

In den Betriebsprüfungen der Vorjahre und nach der allgemeinen Lebenserfahrung muss zumindest ein Teil der Originalrechnungen zum Zeitpunkt der Buchungen und der Geltendmachung des jeweiligen Vorsteuerabzugs vorhanden gewesen sein. In den beiden vorangegangenen Betriebsprüfungen war der Vorsteuerabzug aus verschiedenen Gründen im Einzelfall in Höhe von bis zu 25% nicht anerkannt worden. Da diese Prüfung immer nur auszugsweise und punktuell erfolgt seien und bei genauerer und umfassender Prüfung vielleicht noch weitere Beträge nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen worden wären, sei die Nichtanerkennung von 40% des jährlich geltend gemachten Vorsteuerabzugs angemessen.

Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen. Es beanstandete die Kürzung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 40% gegenüber den im Voranmeldungszeitraum erklärten Beträgen durch das Finanzamt nicht. Gegen dieses Urteil wandte sich der Kläger mit der Revision vor dem BFH. Dazu trug er u.a. vor, das FG hat gegen die Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung verstoßen, da es die angebotenen Zeugen nicht vernommen und die vorgelegte eidesstattliche Versicherung nicht in seine Entscheidungsfindung einbezogen habe.

Recht auf Vorsteuerabzug

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Grundsätzlich entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Allerdings kann dieses bereits entstandene Recht erst geltend gemacht werden, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Damit ist die Ausübung des Vorsteuerabzugs an den Besitz der Originalrechnung oder des Dokuments geknüpft, das nach den vom jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann (vgl. EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, sowie die Nachfolgerscheidung des BFH vom 01.07.2004 – V R 33/01, BStBl II 2004, 861). Auch nach europäischem Recht ist der Besitz einer Rechnung erforderlich, die mindestens den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag enthält.

Praxis-Tipp:

Die Besprechungsentscheidung betrifft die Streitjahre 1998 bis 2001. In diesen Jahren musste eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung noch nicht alle Formerfordernisse i.S.d. aktuellen §§ 14, 14a UStG enthalten. Allerdings mussten Angaben tatsächlicher Art in der Rechnung enthalten sein, aus denen sich zweifelsfrei ergab, dass tatsächlich eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Darlegungs- und Feststellungslast liegt beim Unternehmer

Die Darlegungs- und Feststellungslast für den Vorsteuerabzug liegt beim Unternehmer. Daher muss der Leistungsempfänger darlegen und nachweisen, dass sein Vorsteueranspruch entstanden ist. Dies beinhaltet auch den Nachweis, dass er eine ordnungsgemäße Rechnung jemals in seinem Besitz hatte. § 15 Abs. 1 UStG erfordert demgegenüber jedoch nicht, dass das Abrechnungspapier auch noch zu einem späteren Zeitpunkt vorhanden ist. Den Nachweis darüber, dass ihm gegenüber ein anderer Unternehmer für Lieferungen oder sonstige Leistungen Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt hat, kann der Unternehmer nicht nur durch die Vorlage einer Originalrechnung führen. Sofern er die Originalrechnung nicht mehr besitzt, können die Mitgliedstaaten andere Beweise zulassen. Aus diesen Nachweisen muss sich ergeben, dass der Umsatz, für den der Unternehmer einen Vorsteuerabzug beansprucht, tatsächlich stattgefunden hat. Damit kann der Unternehmer mit allen nach der FGO zulässigen Beweismitteln den Nachweis führen, dass er im Besitz einer ordnungsgemäßen Originalrechnung war. Gelangt die Finanzbehörde oder im Rahmen eines Rechtsstreits das FG zu der Überzeugung, dass der Unternehmer ursprünglich eine ordnungsgemäße Rechnung besaß, kann der Vorsteuerabzug gewährt werden. Lagen im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs Originalrechnungen anderer Unternehmer mit gesondertem Steuerausweis vor, die aber danach verlorengegangen sind und nicht mehr rekonstruiert werden können, sind die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 162 AO zu schätzen.

Nachweisführung im Detail

Der Unternehmer muss also nachweisen, dass er ursprünglich im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung war. Bei diesem Nachweis geht es daher nicht um den aktuellen Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung, sondern lediglich um das vormalige Vorhandensein der Originalurkunden. Für diesen Nachweis kommen nach Auffassung des BFH in erster Linie Kopien oder Zweitausfertigungen der Originalrechnung in Betracht. Nicht ausreichend ist dagegen im Regelfall die Kopie eines Vorsteuerkontos aus der Buchführung. Grundsätzlich kann der Nachweis auch durch Zeugen erfolgen. Dazu müssen jedoch im finanzgerichtlichen Verfahren das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angegeben werden. Nicht ausreichend sind Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsanträge, die zu unbestimmt sind. Im Streitfall hatte der Kläger lediglich in pauschaler und damit in unbestimmter Weise behauptet, die von ihm benannten Zeugen könnten aussagen, dass für alle Lieferungen und Leistungen des Anlage- und Umlaufvermögens entsprechende Rechnungen im Original vorgelegen hätten. Damit fehlt die Bezugnahme auf einzelne konkrete Tatsachen, zu denen sich die Zeugen äußern sollten. Die hinreichende Substantiierung eines Beweisantrags erfordert, dass er sich auf das Vorliegen der Originalrechnung für eine konkrete bezeichnete Eingangsleistung bezieht. Also muss ein Zeuge benannt werden, der aussagen kann, dass für eine bestimmte Eingangsleistung eine ordnungsgemäße Rechnung vorlag. Ein pauschaler Beweisantrag, dass z.B. der Zeuge XY aussagen kann, es hätten für alle Eingangsleistungen ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegen, reicht nicht aus. Schließlich war auch die eidesstattliche Versicherung kein taugliches Beweismittel. Die Buchhalterin hatte versichert, dass formell ordnungsgemäße Rechnungen des Lieferanten i.S.v. § 14 UStG vorgelegen hätten. Die Versicherung beinhaltete keine Tatsachen, sondern eine rechtliche Schlussfolgerung.

Praxis-Tipp:

Selbst wenn ein Nachweis über die Rechnungen bei einem Totalverlust misslingen sollte, stellt dies keinen Grund dar, den gesamten Vorsteuerabzug zu versagen. Vielmehr ist – so wie in diesem Fall – zu unterstellen, dass für einen prozentualen Anteil der Eingangsleistungen ordnungsgemäße Rechnungen vorlagen. Dass für sämtliche Eingangsleistungen keine ordnungsgemäßen Rechnungen ausgestellt worden sind, widerspricht der Lebenserfahrung.

Kurzfassung:

Auch wenn die Entscheidung Jahre betrifft, in denen die formalen Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Rechnung weniger streng waren, hat der BFH es im Streitfall gebilligt, dass nur 60% der geltend gemachten Vorsteuer anerkannt wurden. Aufgrund der verschärften Nachweisproblematik dürfte ein Nachweis ohne Zweitbelege nach der aktuellen Rechtslage in der Praxis nur schwer und mit erheblichem Aufwand gelingen. Daher ist es bei abhandengekommenen Rechnungen am besten, Zweitschriften vorzulegen. Ein Zeugenbeweis ist durch die aktuelle Entscheidung zwar nicht ausgeschlossen, die prozessualen Hürden, die der BFH aufstellt, sind allerdings sehr hoch. Letztlich verlangt das Gericht einen Beweisantritt für jede einzelne Rechnung. Die pauschale und unbestimmte Behauptung, Zeugen (z.B. der Buchhalter oder der Steuerberater) könnten aussagen, dass ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegen hätten, reicht nach dieser Entscheidung nicht aus.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Februar 2015

- 10.02. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.02. Umsatzsteuer für Monatszahler und Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung

