

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

**Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Befriedigung des Bestellers durch einen Bürgen wegen
Rückforderungsanspruchs nach Auflösung des Liefervertrags**

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 08.07.2025 – XI R 31/25

Vorbemerkung

§ 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) regelt, welche Tatbestände (Umsätze) der Umsatzsteuer unterliegen. Dazu gehören Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dem dafür erzielten Entgelt hat er die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) aufzuschlagen, sodass der Leistungsempfänger das Entgelt zuzüglich Steuer als Bruttoentgelt zu entrichten hat. Ist dieser seinerseits Unternehmer, soll er jedoch mit der Umsatzsteuer, die als Verbrauchsteuer konzipiert ist, nicht belastet werden.

Deshalb erfordert der dem Umsatzsteuerrecht immanente Neutralitätsgrundsatz, dass der leistungsempfangende Unternehmer, soweit er die an ihn erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung selbst zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet, den im Preis (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) enthaltenen Umsatzsteuerbetrag von seiner eigenen Steuer absetzen kann (Vorsteuerabzug). Dem trägt das UStG in § 15 Rechnung, wonach im Grundfall des Abs. 1 Nr. 1 der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Dabei folgt der Vorsteuerabzug im Ausgangspunkt einer Art Sollprinzip (sogenannter Sofortabzug). Denn nach Art. 167 der Richtlinie (EU) 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL) entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch des Fiskus auf die abziehbare Steuer (beim leistenden Unternehmer) entsteht, also zeitgleich mit diesem. Das führt dazu, dass die Vorsteuerabzugsberechtigung von der Besteuerungsart des leistenden Unternehmers (Soll- oder Ist-Besteuerung) abhängt.

Bei Soll-Besteuerung des Leistenden ist das im Grundsatz der Zeitpunkt des Leistungsbezugs durch den Leistungsempfänger gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG. Wird das Entgelt jedoch ganz oder teilweise vor Leistungsausführung entrichtet, entsteht auch bei Soll-Besteuerung die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG bereits mit der Vereinnahmung des Entgelts, mithin vor Ausführung der Leistung. Das Sollprinzip des Vorsteuerabzugs ist nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch dann nicht zulässig, wenn die Steuer selbst nicht unabhängig von der Entgeltzahlung entsteht. Das bedeutet, dass dann, wenn der leistende Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) besteuert wird, für den

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Vorsteuerabzug der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts durch ihn maßgeblich ist, § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. b UStG.

Dies kann dazu führen, dass sich die Steuer und die Vorsteuer, die zunächst richtig berechnet worden sind, sich durch später eintretende Ereignisse im Ergebnis als unzutreffend erweisen. Solche Ereignisse können zum einen darin liegen, dass sich die Verhältnisse eines Wirtschaftsguts, das nicht zur einmaligen Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren bei Mobilien und zehn Jahren bei Immobilien ändern. Zum Beispiel wird eine unter Vorsteuerabzug erworbene Leichtbauhalle nicht mehr zur Produktion, sondern zur steuerfreien Vermietung verwendet. Hier ist nach näherer Maßgabe des § 15a UStG der Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Andererseits kann sich etwa die Bemessungsgrundlage von Steuer und Vorsteuer ändern, zum Beispiel indem das Entgelt reduziert oder erhöht wird. Hier gebietet § 17 Abs. 1 UStG dem leistenden Unternehmer, den Steuerbetrag, und dem Leistungsempfänger, den Vorsteuerbetrag zu berichtigen. Die Berichtigung ist nach § 17 Abs. 1 Satz 8 UStG nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuer, sondern für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, was bedeutet, dass die Steuer und die Vorsteuer in diesem Besteuerungszeitraum zu berichtigen sind. Dasselbe gilt sinngemäß nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn das Entgelt uneinbringlich, also der Leistungsempfänger insolvent geworden ist, und nach Nr. 2 der Norm, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung das Entgelt entrichtet worden ist, sie aber nicht ausgeführt wird.

Die angesprochene Berichtigungspflicht gemäß § 17 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, Art. 90, 184 f. MwStSystRL tritt jedoch nicht schon dann ein, wenn die vereinbarte Leistung tatsächlich nicht erbracht wird und deshalb ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden besteht, sondern erst dann, wenn das bereits gezahlte Entgelt tatsächlich zurückgezahlt worden ist. Der zuvor lediglich bestehende schuldrechtliche Anspruch reicht dagegen für den Eintritt der Berichtigungspflicht nicht aus, hier greift der Neutralitätsgrundsatz noch nicht. Der Sinn dieser Regelung wird klar, wenn man sich vergegenwärtigt, dass einer der am Umsatz beteiligten Unternehmer insolvent wird und daher die gegen ihn gerichteten Forderungen nicht mehr befriedigen kann.

Diese Regelungen scheinen auf das Zwei-Personen-Verhältnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger zugeschnitten zu sein. Vorliegend ging es jedoch um die Einbeziehung einer dritten Person, konkret eines Bürgen. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hatte in einer der letzten Entscheidungen vor seiner Auflösung zum 01.08.2025 folgenden Sachverhalt zu entscheiden.

Der zu entscheidende Fall

Der Kläger schloss mit der A-GmbH im November 2011 einen Vertrag über die Lieferung und Montage einer Halle und leistete eine Anzahlung in Höhe von brutto 296.214,80 €. Für die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 47.294,80 € machte der Kläger den Vorsteuerabzug geltend. Die

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

zwischenzeitlich im vorläufigen Insolvenzverfahren befindliche A-GmbH teilte dem Kläger im März 2012 mit, dass die Halle nicht fertiggestellt werden könne.

Für einen eventuellen Anspruch des Klägers auf Rückzahlung der Anzahlung hatte sich die X-Bank gegenüber dem Kläger in Höhe des Netto-Anzahlungsbetrags selbstschuldnerisch verbürgt. Auf dieser Grundlage zahlte sie noch im März 2012 insgesamt 236.474 € an den Kläger.

Das Finanzamt erhöhte die Jahressteuer des Klägers, soweit im Revisionsverfahren noch von Interesse, um 37.756,35 €, weil es annahm, der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung sei nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen. Die Bemessungsgrundlage habe sich durch die Bürgschaftszahlung der X-Bank um den daraus zu berechnenden Nettoentgeltbetrag reduziert, was zu einer entsprechenden Berichtigungspflicht führe. Einspruch, Klage und Revision blieben erfolglos.

Die Begründung des BFH

Der BFH folgt in seiner Begründung dem angefochtenen Urteil des Sächsischen Finanzgerichts (FG) und konnte dabei an die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung zu den hier maßgeblichen Rechtsproblemen anknüpfen, die die Berichtigung des Vorsteuerabzugs wegen Rückzahlung einer Voraus- oder Anzahlung – wie vorliegend – dann bejaht hatte, wenn dem Leistungsempfänger die an den Leistenden entrichtete Anzahlung durch Zahlung eines Dritten (konkret durch die Bürgschaftsleistung einer Bank) in Höhe der Netto-Kaufpreisrate erstattet wird

Schon revisionsrechtlich musste der BFH dem FG insoweit folgen, als es die Zahlung der X-Bank als teilweise Rückzahlung des Entgelts aus dem Leistungsverhältnis des Klägers mit der A-GmbH gewertet hatte. Im Ergebnis muss der Kläger die Vorsteuer, wie vom Finanzamt beschieden, berichtigen.

Zudem stehe objektiv fest, dass die Lieferung der Halle, für die der Kläger eine Anzahlung geleistet habe, ausgeblieben sei. Aufgrund der Mitteilung aus März 2012 sei nach der Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens gesichert davon auszugehen, dass die Lieferung nicht mehr bewirkt werden werde. Das Ausbleiben der Lieferung sei zwischen den Beteiligten auch unstreitig.

Die Anzahlung sei überdies teilweise an den Kläger zurückgezahlt worden. Die auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des FG, dass die Rückzahlung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anzahlung stehe, sei möglich und verstoße nicht gegen Grundsätze der Vertragsauslegung, Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie binde daher den BFH. Der XI. Senat des BFH macht zudem deutlich, dass er diese Einschätzung teilt. Dass die Bürgschaft durch separates Rechtsgeschäft erfolgt sei, hindere den erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang der Rückzahlung mit der ausgebliebenen Leistung nicht. Die zivilrechtliche Unabhängigkeit der Bürgschaft stehe der Berichtigung des Vorsteuerabzugs wegen Rückzahlung nicht entgegen, denn dies sei ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Der gegenteiligen Argumentation des Klägers vermochte der BFH daher nicht zu folgen.

Der zurückgezahlte Betrag sei ferner ein Bruttobetrag, der Umsatzsteuer enthalte, auch wenn er der Höhe nach dem Nettoentgelt für die Halle entspreche.

Auch der Einwand des Klägers, eine Berichtigung beim ihm könne nur erfolgen, wenn die Steuer bei der A-GmbH berichtigt worden sei, greife nicht durch. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG hänge nicht davon ab, ob die Bemessungsgrundlage und damit die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer tatsächlich zuvor berichtigt worden sei.

Nicht erforderlich sei entgegen der Annahme des Klägers, dass das Entgelt durch den Leistenden selbst an den Leistungsempfänger zurückgewährt werde, wie schon zuvor begründet worden sei. § 17 UStG finde auch in Drei-Personen-Verhältnissen Anwendung, weil nach der insoweit maßgeblichen Norm des § 10 UStG ein „Entgelt“ nicht nur dann vorliege, wenn es *vom Leistungsempfänger* gezahlt werde. Die Zahlung könne in richtlinienkonformer Auslegung des Art. 73 MwStSystRL vielmehr auch von einem Dritten stammen, wie schon der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden habe. Der Umstand, dass der Kläger eine Bürgschaft nur in Höhe des Nettoentgelts abgeschlossen habe, bedeute nicht, dass der Bürgschaftsbetrag keine Umsatzsteuer enthalte.

Der Vorsteuerberichtigung in der vom Finanzamt angesetzten Höhe stehe auch nicht entgegen, dass dem Kläger – wie dieser meine – „die Umsatzsteuer“ noch nicht (anteilig) zurückgezahlt worden wäre, weil die X-Bank lediglich eine Bürgschaft in Höhe des Netto-Anzahlungsbetrags übernommen und nur den Nettobetrag an den Kläger zurückgezahlt habe. Die Berichtigung habe nämlich auch bei nur teilweiser Rückzahlung zu erfolgen. Der zurückgezahlte Teilbetrag sei in einem solchen Fall in Entgelt und Umsatzsteuer aufzuteilen. In dem Betrag von 236.474 EUR sei daher anteilig Umsatzsteuer enthalten.