

Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass es einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, nämlich die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, keine Rückwirkung zukommt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde.

EuGH, Urt. v. 15.9.2016 – C-518/14, BFH/NV 2016, 1870

1. Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung, wirkt dies auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde (Änderung der Rechtsprechung).
2. Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt jedenfalls dann vor, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.
3. Die Rechnung kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt werden.

BFH-Urt. v. 20.10.2016 – V R 26/15, BFH/NV 2017, 252

## I. Vorbemerkungen

### 1. Rechnungen im Umsatzsteuerrecht

#### a) Bedeutung

Die Rechnung ist **eines** der **wichtigsten Dokumente** im **Wirtschaftsverkehr**. Im nationalen USt-Recht ergeben sich die Voraussetzungen dafür aus § 14 Abs. 4 UStG.

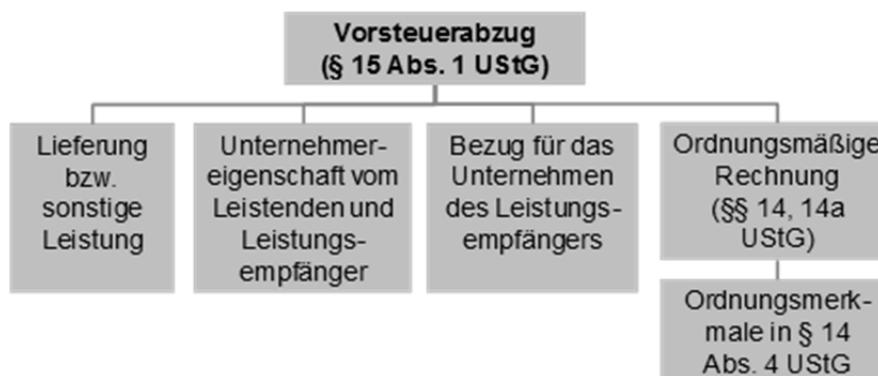
Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine den Vorga-

ben des § 14 UStG (und § 14a UStG<sup>1</sup>) ausgestellte Rechnung besitzt. **Unionsrechtlich** beruht diese Regelung auf **Art. 178 Buchst. a) und Art. 226 MwStSystRL**.

Nach Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL muss der Stpfl., um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, für den Vorsteuerabzug in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von sonstigen Leistungen eine Rechnung besitzen. In Art. 226 MwStSystRL ist dann ergänzend geregelt, welche Angaben eine solche Rechnung mindestens enthalten muss.

Demgemäß hat die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG neben der Unternehmereigenschaft und dem Erbringen einer Lieferung/sonstigen Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers **zwei wesentliche Grundpfeiler**<sup>2</sup>:

- eine **ordnungsgemäße Rechnung** und
- das **Vorliegen einer Lieferung oder sonstigen Leistung** (unionsrechtlich als Dienstleistung bezeichnet).



Bereits im Jahr 2004 hatte der EuGH in der Rs. „Terra Baubedarf“<sup>3</sup> verdeutlicht, dass es nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt, dass der Vorsteuerabzug in dem **Erklärungszeitraum** vorzunehmen ist, in dem **beide Voraussetzungen erfüllt** sind.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Auf die Vorschrift des § 14a UStG wird im Folgenden mangels Relevanz für die Thematik nicht eingegangen.

<sup>2</sup> Vgl. EuGH, Ur. v. 29.4.2004 – C-152/02, DStRE 2004, 830 – Terra Baubedarf; dazu auch *Becker*, NWB 2016, 3374 ff, 3380

<sup>3</sup> Vgl. EuGH, Ur. v. 29.4.2004 – C-152/02, DStRE 2004, 830 – Terra Baubedarf

<sup>4</sup> Vgl. EuGH, Ur. v. 29.4.2004 – C-152/02, DStRE 2004, 830 – Terra Baubedarf, Rz 37

### Hinweis

Beim Ausstellen und Inverkehrbringen von Rechnungen besteht eine erhebliche dem USt-System innewohnende **Missbrauchsgefahr**: Der Leistungsempfänger kann die Vorsteuer unabhängig davon abziehen, ob der Rechnungsaussteller die USt tatsächlich abführt.

### b) Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung

Seit dem 1.1.2004 besteht nach § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG bei **Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG) und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück die Verpflichtung**, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung **eine Rechnung auszustellen**. Ein Verstoß gegen diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung löst eine **Ordnungswidrigkeit** nach § 26a Abs. 1 Nr. 1 UStG aus, die mit einem Bußgeld geahndet werden kann.

Im Übrigen besteht nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG bei Lieferungen und sonstigen Leistungen **von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer** ebenfalls eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung. Eine solche Rechnung ist ebenfalls innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung auszustellen. Die FinVerw hat hierzu klargestellt, dass die Nichteinhaltung dieser Frist **keine Ordnungswidrigkeit** nach § 26a UStG darstellt.<sup>5</sup>

### c) Anspruch auf Erteilung einer Rechnung

Der Leistungsempfänger hat einen zivilrechtlichen Anspruch gegen den leistenden Unternehmer auf Erteilung einer Rechnung.<sup>6</sup> Dieser Anspruch ist vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen. Vor dem Hintergrund dieses bürgerlich-rechtlichen Anspruchs auf Erteilung einer Rechnung richtet sich auch die Verjährung des Anspruchs nach den zivilrechtlichen Rechtsgrundlagen. Maßgebend ist also in diesem Fall die **3-jährige Verjährungsfrist** gem. § 195 BGB.<sup>7</sup>

### Hinweis

Bedeutung hat dies vor allem, wenn i.R.e. Ap festgestellt wird, dass eine Rechnung nicht vorliegt und die Ap länger als 3 Jahre in die Vergangenheit reicht. Deshalb ist

---

<sup>5</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 25.10.2013 – IV D 2 - S 7280/12/10002, BStBl I 2013, 1305 Tz 3

<sup>6</sup> Vgl. dazu ausführlich *Radeisen*, Rechnungen im Umsatzsteuerrecht, 2014, 125 m.w.N. auf die Rspr. der ordentlichen Gerichte.

<sup>7</sup> Vgl. *Korn*, in: Bunjes, UStG, 15. Aufl., § 14 Rz 24

eine zeitnahe und umfassende **Prüfung** der Eingangsrechnungen **auf Vollständigkeit** von besonderer Bedeutung.

#### d) Berichtigung von Rechnungen

Die Berichtigung einer Rechnung richtet sich nach § 31 Abs. 5 UStDV:

##### **§ 31 Abs. 5 UStDV**

*„(5) Eine Rechnung kann berichtigt werden, wenn*

- a) sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a des Gesetzes enthält oder*
- b) Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.*

*Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 des Gesetzes.“*

**§ 31 Abs. 5 UStDV** regelt jedoch **nicht**, welche **Rechtsfolge** die Berichtigung einer Rechnung hat. Mit einer Entscheidung aus dem Jahr 2010 hatte der EuGH<sup>8</sup> dafür gesorgt, dass seit nunmehr fast sieben Jahren in Rspr. und Schrifttum über die Frage gestritten wird, ob eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung zurückwirkt.<sup>9</sup>

## 2. Von EuGH und BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- *Können Rechnungsmängel rückwirkend berichtigt werden, wodurch das Vorsteuerabzugsrecht zum Zeitpunkt des Zugangs der ersten Rechnung gewährt werden kann?*
- *Muss eine Rechnung ggfs. bestimmte Mindestanforderungen erfüllen, um rückwirkend berichtigt werden zu können?*
- *Bis zu welchem Zeitpunkt kann eine Rechnung mit Rückwirkung berichtigt werden?*

---

<sup>8</sup> EuGH, Urt. v. 15.7.2010 – C-368/09, BFH/NV 2010, 1762 – Pannon Gép

<sup>9</sup> Vgl. *Wäger*, DStR 2010, 1478; einen Überblick über den aktuellen Streitstand gibt der Beitrag von *Grune*, StBg 2015, 111

## II. Entscheidungen von EuGH und BFH

### 1. EuGH, Urteil vom 15.9.2016 – C-518/14, BFH/NV 2016, 1870 – Senatex GmbH ./ Finanzamt Hannover-Nord

#### a) Sachverhalt

Die Klin. betreibt einen Großhandel mit Textilien. I.R.e. Ap, die u.a. die Streitjahre 2008 bis 2011 betraf, stellte das FA fest, dass ein Vorsteuerabzug aus erteilten Gutschriften an die Handelsvertreter nicht möglich sei, da die Gutschriften keine ordnungsgemäßen Rechnungen i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG i.V.m. § 14 Abs. 4 UStG darstellten. Weder in den Provisionsabrechnungen noch in den Anlagen zu den Abrechnungen waren die Steuernummer oder die USt-Identifikationsnummer des jeweiligen Gutschriftempfängers enthalten. Gleiches gilt für den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Werbegestalters H.

Die Klin. berichtigte die Provisionsabrechnungen ggü. ihren Handelsvertretern noch während der Ap. Die Rechnungen des Werbegestalters H wurden während des Einspruchsverfahrens berichtigt.

Das FA kürzte dennoch die Vorsteuern in den Streitjahren mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der durchgeführten Rechnungsberichtigung (im Jahr 2013) vorlägen.

Das Nds. FG hatte im Jahr 2014 das Verfahren ausgesetzt und den EuGH mit folgenden Fragen um eine Vorabentscheidung ersucht<sup>10</sup>:

- Ist die vom EuGH in der Rs. „Terra Baubedarf-Handel“ festgestellte ex nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch die EuGH-Entscheidungen „Pannon Gép“ und „Petroma Transports“ insoweit relativiert, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte?
- Welche Mindestanforderungen sind an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen? Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder USt-Identifikationsnummer enthalten oder kann diese später ergänzt werden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt?

---

<sup>10</sup> Nds. FG, Beschl. v. 3.7.2014 – 5 K 40/14, EFG 2015, 80



- Ist die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig, wenn sie erst i.R.e. Einspruchsverfahrens erfolgt, das sich gegen die Entscheidung (Änderungsbescheid) der Finanzbehörde richtet?

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Großhandel mit Textilien
2008 - 2011	I.R.e. Ap wird der Vorsteuerabzug für erteilte Gutschriften an Handelsvertreter versagt, weil weder Steuer-Nr. noch USt-Identifikationsnummer der Gutschriftempfänger enthalten sind.
Rechnungsberichtigung	Noch während der Ap werden berichtigte Gutschriften vorgelegt.
FA	Vorsteuerabzug ist erst im Zeitpunkt der durchgeführten Rechnungsberichtigung (2013) möglich.

#### b) Entscheidung und Begründung

- Der Unternehmer soll vollständig von der i.R. seiner Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten USt entlastet werden. Nachzahlungszinsen sind damit nicht vereinbar.
- Der Vorsteuerabzug ist zu gewähren, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Rechnungsvoraussetzungen sind nur formelle Voraussetzungen.
- Die Mitgliedstaaten können Sanktionen festlegen (z.B. Bußgelder). Kraft Gesetzes anfallende Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) verstoßen aber gegen den Neutralitätsgrundsatz.
- Der EuGH gibt **keine Antwort auf die dritte Frage** des vorliegenden Gerichts, bis wann eine Rechnung zulässigerweise korrigiert werden kann. Hierzu heißt es in Rz 46 wörtlich:

*„(...) Aus den Erklärungen der deutschen Regierung und von Senatex geht eindeutig hervor, dass das Finanzamt im Ausgangsverfahren erklärt hat, die von Senatex vorgelegten berichtigten Rechnungen anerkennen zu wollen, und dass es die von Senatex vorgenommenen Berichtigungen somit nicht als verspätet ansieht.(...)“*

## 2. BFH-Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, BFH/NV 2017, 252

### a) Sachverhalt

Die Klin. betrieb in den Streitjahren ein Dentallabor. Im Anschluss an eine Ap erließ das FA geänderte USt-Bescheide für die Jahre 2005 bis 2007. Dabei **berücksichtigte** es die **Vorsteuer** aus den Rechnungen eines RA und einer Unternehmensberatung **nicht**, da in den Rechnungen die Art der jeweils erbrachten Leistung nicht hinreichend genau bezeichnet war.

Die Rechnungen des RA ergingen unter dem Briefkopf der Rechtsanwaltskanzlei mit dem Betreff „*Beratervertrag*“. Sie enthielten als Kennzeichnung des Leistungsgegenstands den Satz: „*ich erlaube mir, das vereinbarte Beraterhonorar wie folgt abzurechnen*“. Die Rechnungen der Unternehmensberatung lauteten: „*für allgemeine wirtschaftliche Beratung im (Zeitraum) berechnen wir Ihnen pauschal wie vereinbart*“ und „*für zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung (Zeitraum) berechnen wir Ihnen pauschal wie vereinbart*“. Die Rechnungen nahmen nicht auf weitere Unterlagen Bezug, aus denen sich Einzelheiten der Vereinbarung entnehmen ließen.

Das FA wies den Einspruch der Klin. zurück. Diese erhob daraufhin Klage und legte dem FA während des Klageverfahrens (im Januar 2013) Rechnungen vor, in denen der Gegenstand der Leistung ordnungsgemäß bezeichnet war.

Das FG wies die Klage ab.<sup>11</sup> Zur Begründung führte es aus, dass die Berichtigung jedenfalls dann keine Rückwirkung entfalte, wenn die berichtigten Rechnungen erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vorgelegt würden.

---

<sup>11</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 10.6.2015 – 7 K 7377/11, EFG 2015, 1650



Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Beansprucht für 2005 bis 2007 Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von RA und Unternehmensberater
Ap	Die Leistungen sind in den Rechnungen nicht ausreichend bezeichnet.
FA	Erlässt Änderungsbescheide nach der Ap und versagt den Vorsteuerabzug aus den betr. Rechnungen.
Klagebegründung	Klin. legt während des Klageverfahrens ordnungsgemäße Rechnungen vor.
FG	Klagabweisung: Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung scheidet aus, wenn die berichtigten Rechnungen erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vorgelegt werden.

#### b) Entscheidung und Begründung

- Wird zunächst eine Rechnung ausgestellt, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG nicht entspricht, und wird diese Rechnung berichtigt, kann das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund der berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde (Rz 13).<sup>12</sup>
- Sind die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt, ist es für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug ausreichend, wenn der Aussteller die Rechnung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt, denn die Rechnungen wurden im Januar 2013 berichtigt (Rz 21).
- Eine zeitliche Einschränkung nach Unionsrecht ergibt sich nicht aus der bisherigen Rspr. des EuGH.<sup>13</sup>
- Die zeitliche Grenze für die Rechnungsberichtigung richtet sich nach nationalem Recht. Hierzu sieht § 31 Abs. 5 UStDV für die Berichtigung einer Rechnung keine derartige Grenze vor. Nach allgemeinen Grundsätzen ist eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich. Denn das Gericht entscheidet nach § 96 Abs. 1 S. 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (Rz 23).

<sup>12</sup> Hinweis auf EuGH, Urt. v. 15.9.2016 – C-518/14, DStR 2016, 2211 – Senatex

<sup>13</sup> Hinweis auf EuGH, Urt. v. 8.5.2013 – C-271/12 – Petroma Transports, DStR 2013, 8

### III. Anmerkungen

#### 1. Ende einer Grundsatzdiskussion

Mit den Entscheidungen von EuGH und BFH wird eine langjährige Grundsatzdiskussion beendet.<sup>14</sup> Insb. die Entscheidung des EuGH in der Rechtsache „Senatex“ wird im Schrifttum als „*Meilenstein für das Umsatzsteuerrecht in Deutschland und in der gesamten EU*“<sup>15</sup> bezeichnet. Sowohl die bisherige höchstrichterliche Rspr. **in Deutschland** als auch die **Rechtsauffassung** der deutschen FinVerw sind damit **überholt**.

Wichtig ist, dass die beiden Entscheidungen – EuGH einerseits und BFH andererseits – aufeinander aufbauen. Die Punkte, die der EuGH offenlassen musste, hat der V. BFH-Senat in einer sehr zeitnah nach dem EuGH ergangenen Entscheidung ergänzt.

#### Beratungshinweis

Der EuGH hat ebenfalls mit Datum v. 15.9.2016<sup>16</sup> über ein portugiesisches Vorlageverfahren entschieden, das sich auf die Leistungsbeschreibung in der Rechnung bezieht. Danach sind auch weitere – ggf. getrennt übermittelte – Unterlagen und Informationen der Steuerbehörden zugunsten des Vorsteuerabzugs der Unternehmen zu berücksichtigen, auch wenn auf diese offenbar nicht explizit in der Rechnung verwiesen wird. Insoweit zeigt sich eine Tendenz, die formalen Anforderungen an eine Rechnung zu relativieren.

#### 2. Rückwirkung der Rechnungsberichtigung

EuGH und BFH haben entgegen der bisherigen Auffassung der deutschen FinVerw entschieden, dass eine **Rechnungsberichtigung** mit **Rückwirkung** – „ex tunc“ – für den Vorsteuerabzug **möglich** ist. Bisher hatte die FinVerw den Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt der Berichtigung einer Rechnung – „ex nunc“ – berücksichtigt. Das bedeutete, dass der Vorsteuerabzug zwar gewährt wurde, aber für die Vergangenheit gestrichen wurde, mit der Folge, dass i.d.R. **Nachzahlungszinsen** (§ 233a AO) i.H.v. **6 % p.a.** anfielen und den Unternehmer belasteten.

---

<sup>14</sup> Vgl. *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 49/2016 Anm. 5

<sup>15</sup> Vgl. *Langer/Zugmaier*, DStR 2016, 2249 ff

<sup>16</sup> EuGH-Urt. v. 15.9.2016 – C 516/14 – Barlis06, BFH/NV 2016, 1870





### Hinweis

Bei dieser Betrachtungsweise sind die Folgen fatal: Die Verzinsung tritt unabhängig davon ein, ob der leistende Unternehmer den Umsatz ordnungsgemäß versteuert hat oder nicht. Der Leistungsempfänger wird mit Zinsen „*bestraft*“, obwohl dem Fiskus gar kein Schaden entstanden ist.<sup>17</sup>

Folgerichtig musste irgendwann eine Änderung dieser Rechtsauffassung ergehen. Zutreffend hat der EuGH in der RS „*Senatex*“ auf den unionsrechtlichen **Neutralitätsgrundsatz** verwiesen, der es gebietet, dass der Unternehmer vollständig von der geschuldeten oder entrichteten USt entlastet wird. Nach nationalem Umsatzsteuerrecht tritt diese Entlastungswirkung nicht ein, denn der Stpfl. wird bei einer Rechnungsberichtigung ex nunc zwingend mit **Nachzahlungszinsen belastet**.

Im Anschluss an die Entscheidung des EuGH in der RS „*Senatex*“ blieben allerdings zwei Fragen offen:

- Bis zu welchem Zeitpunkt kann eine Rechnungsberichtigung, die eine Rückwirkung entfaltet, vorgenommen werden?
- Setzt die Berichtigungsfähigkeit bestimmte Mindestangaben in einer Rechnung voraus?

Diese Fragen zur **Berichtigungsfähigkeit** einer Rechnung hat der BFH in der Besprechungsentscheidung **V R 26/15 nunmehr geklärt**.

---

<sup>17</sup> *Becker*, NWB 2016, 3374 ff, 3375

### 3. Berichtigungsfähigkeit einer Rechnung

#### a) Mindestangaben

Hintergrund ist, dass ein Dokument für Zwecke des Vorsteuerabzugs nur dann berichtigungsfähig ist, wenn es sich überhaupt um eine „**Rechnung**“ handelt. Schon früher hatte der BFH i.R.e. Verfahrens zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes hervorgehoben, dass eine Rechnung bestimmte Mindeststandards erfüllen muss, die allerdings nicht sämtliche Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG erfüllen müssen.<sup>18</sup>

Ein Dokument ist danach eine „**Rechnung**“, wenn es Angaben

- zum **Rechnungsaussteller**,
- zum **Leistungsempfänger**,
- zur **Leistungsbeschreibung**,
- zum **Entgelt** und
- zur **gesondert ausgewiesenen USt**

enthält.

Dies würde im Umkehrschluss bedeuten, dass der Leistungszeitpunkt, die Rechnungsnummer, die Steuer- und USt-Identifikationsnummer und der Steuersatz keine wesentlichen Merkmale sind.

#### Praxishinweis

Ausreichend ist es, dass eine Rechnung die o.a. Angaben enthält und

*„die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen“.<sup>19</sup>*

Beim EuGH sind zwei weitere Vorlagen des BFH zum Merkmal „Anschrift“ anhängig, die insoweit zu weiteren Klarstellungen führen werden. Ferner sind beim BFH zwei Rev.-Verfahren anhängig<sup>20</sup>, die bis zur Entscheidung in der RS Senatex ausgesetzt waren. Diese betreffen die ungenaue Bezeichnung des Leistungsempfän-

---

<sup>18</sup> Vgl. BFH-Beschl. v. 20.7.2012 – V B 82/11, BStBl II 2012, 809 Rz 33; BFH-Urt. v. 17.2.2011 – V R 39/09, BStBl II 2011, 734; dazu *Grune*, AktStR 2011, 402; wohl auch *Wäger*, Anm. DStR 2016, 2214 f.

<sup>19</sup> Vgl. Rz 19 der Entscheidung V R 26/15

<sup>20</sup> Vgl. BFH-Beschl. v. 6.4.2016 – XI R 20/14, BFH/NV 2016, 1405, Az beim EuGH: C-374/16 und Beschl. v. 6.4.2016 – V R 25/15, BFH/NV 2016, 1401, Az beim EuGH: C-375/16



gers<sup>21</sup> bzw. die Angabe einer unzutreffenden Steuernummer<sup>22</sup>. Insoweit bleibt abzuwarten, ob der BFH selbst entscheidet oder eine erneute Vorlage an den EuGH erfolgen wird.

Zum Merkmal der **Leistungsbeschreibung** hat der BFH sich in der Entscheidung **V R 26/15 ausführlich** geäußert. Dieses Merkmal ist immer wieder Gegenstand von Streitfällen bei den FG. Der BFH hat hervorgehoben, dass es für den Rechnungsbegriff ausreicht, wenn sie unter einem Briefkopf (in der Revisionsentscheidung RA und Unternehmensberater) erteilt wird und etwa auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über eine „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.<sup>23</sup> Liegen diese Voraussetzungen vor, ist eine **Rechnung berichtigungsfähig**.

### b) Zeitliche Grenze einer Rechnungsberichtigung

Aus der isolierten Betrachtung von § 31 Abs. 5 UStDV kann nichts für eine zeitliche Grenze der Rechnungsberichtigung hergeleitet werden. Im Schrifttum wird unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs „*Petroma Transports*“<sup>24</sup> die Auffassung vertreten, dass eine **Rechnungskorrektur** nur **bis zur ersten Verwaltungsentscheidung** zulässig sei.<sup>25</sup>

Dem ist der **BFH** zutreffend **nicht gefolgt**: Er hat darauf verwiesen, dass der EuGH in der Rs „*Petroma Transports*“ keinesfalls aus dem Unionsrecht eine zeitliche Grenze „bis zur ersten Verwaltungsentscheidung“ festgelegt habe; vielmehr habe er eine derartige Beschränkung nach dem nationalen – in diesem Fall belgischen – Recht lediglich nicht beanstandet. Der BFH hat deshalb auf die „allgemeinen Grundsätze“ verwiesen: Danach kann die Rechnungsberichtigung **bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG** vorgenommen werden.

### Hinweis

Der BFH verweist auf seine ständige Rspr. zu den igL nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 8 ff UStDV, wonach die Steuerfreiheit der igL einen Buch- und Belegnachweis erfordert. Auch der **Belegnachweis** kann noch bis zum Schluss der mündlichen

---

<sup>21</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urte. v. 13.11.2014 – 5 K 5092/14, EFG 2015, 600, Az beim BFH: V R 54/14

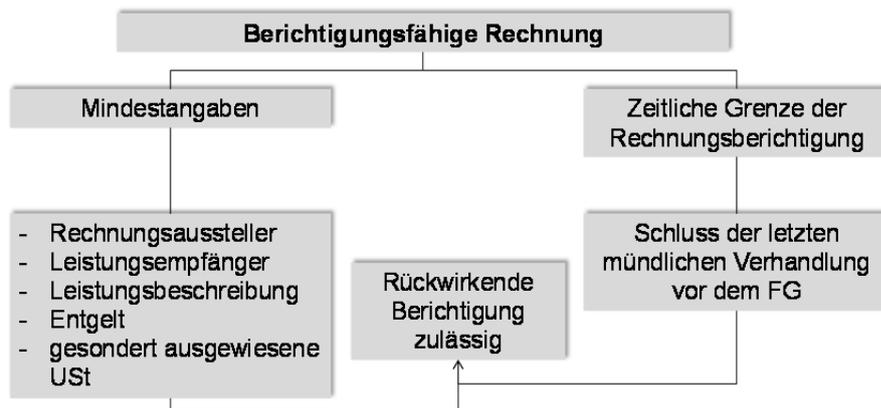
<sup>22</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urte. v. 13.11.2014 – 5 K 5083/14, DStRE 2015, 934, Az beim BFH: V R 64/14

<sup>23</sup> Rz 19 der Entscheidung V R 26/15

<sup>24</sup> EuGH, Urte. v. 8.5.2013 – C-271/12 – *Petroma Transports*, HFR 2013, 656

<sup>25</sup> So z.B. *Ismer*, MwStR 2016, 302 ff, 303

Verhandlung vor dem FG erbracht werden.<sup>26</sup> Darüber hinaus können die Voraussetzungen für die **Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug** noch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG („bis zum Schluss der Verhandlung“) nachgewiesen werden.<sup>27</sup>



#### 4. Behandlung der Nachzahlungszinsen

Für den Fall, dass unter Anwendung der bisherigen Rspr. bzw. Rechtsauffassung der FinVerw die rückwirkende Gewährung des Vorsteuerabzugs versagt wurde und Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO festgesetzt wurden, sollten die Stpfl. diese **Zinsfestsetzung nachträglich anfechten**.

Entscheidend wird sein, ob die USt-Bescheide, in denen die Zinsfestsetzung erfolgte, noch **änderbar** sind. Das ist verfahrensrechtlich jedenfalls dann möglich, wenn noch keine Bestands- oder Rechtskraft eingetreten ist, die Bescheide also noch „offen“ sind. Soweit ein Vorbehalt der Nachprüfung<sup>28</sup> bestand, dürfte dieser i.d.R. nach der Ap. aufgehoben worden sein. Möglicherweise kommt eine **Änderung nach § 175 AO** in Betracht, wenn die neue Rspr. von BFH und EuGH als „rückwirkendes Ereignis“ i.S.d. § 175 AO betrachtet wird. Hier bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. Unabhängig davon muss in diesen Fällen eine rückwirkende Korrektur der Rechnung nach den o.g. Grundsätzen möglich sein.

<sup>26</sup> Vgl. z.B. BFH-Urt. v. 28.8.2014 – V R 16/14, BStBl II 2015, 46 Rz 10 m.w.N.

<sup>27</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 23.10.2014 – V R 23/13, BStBl II 2015, 313 Rz 31 ff

<sup>28</sup> Bei USt-Bescheiden i.d.R. § 168 AO i.V.m. § 164 AO

#### IV. Hinweise für die Anwendungspraxis

Die Entscheidungen von EuGH und BFH bringen die lang erhoffte Klarstellung dergestalt, dass die **formalen Anforderungen** an eine umsatzsteuerliche Rechnung **nicht überspannt** werden dürfen. Letztlich ergibt sich dies daraus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug eine tragende Säule des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems ist, welches grds. nicht eingeschränkt werden darf.<sup>29</sup>

Bei der Frage der Rechnungsberichtigung **differenziert** der **EuGH** zwischen **zwei Fällen**:

- Liegt eine Rechnung nicht vor, kommt ein rückwirkender Vorsteuerabzug nicht in Betracht; vielmehr entsteht der Vorsteuerabzug erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem auch die Rechnung vorliegt.<sup>30</sup>

##### Praxishinweis

Entsprechendes gilt auch, wenn eine Rechnung **storniert** wurde. Eine rückwirkende Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs scheidet dann daran, dass eine berichtigungsfähige Rechnung nicht (mehr) vorliegt. Eine Stornierung sollte deshalb auf jeden Fall vermieden werden.

- Liegt eine Rechnung vor, die die **Mindestangaben** erfüllt, kann sie **rückwirkend berichtigt** werden. Die Berichtigung ist bis zum Schluss einer mündlichen Verhandlung vor dem FG zulässig.

##### Praxishinweis

Unabhängig davon, ob eine fehlerhafte Rechnung bei einer internen Überprüfung oder i.R.e. Bp auffällt, sollte die **Berichtigung zeitnah vom Aussteller eingefordert** werden, um rückwirkend den Vorsteuerabzug zu behalten. Nur Fälle, in denen eine Rechnung komplett fehlt (oder storniert wurde) oder Sachverhalte, in denen Rechnungen eindeutig auf den falschen Stpfl. lauten, sind einer rückwirkenden Korrektur nach der aktuellen Rspr. nicht zugänglich.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Vgl. *Ismer*, Anm. MwStR 2016, 302

<sup>30</sup> EuGH, Urt. v. 29.4.2004 – C-152/02, DStRE 2004, 830 – Terra Baubedarf; hierbei handelt es sich dann um die erstmalige Erteilung einer Rechnung. Eine solche ist schon begriffslogisch nicht berichtigungsfähig.

<sup>31</sup> Vgl. *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 49/2016, Anm. 5

## V. Fazit

Es handelt sich um die **grundlegendsten Entscheidungen in der umsatzsteuerlichen Rspr.** in den vergangenen Jahrzehnten. Dem Unternehmer werden mit den Entscheidungen neue Wege aufgezeigt, wie er künftig auch ohne eine ordnungsgemäße Rechnung sein Vorsteuerabzugsrecht geltend machen kann. Wichtig ist jedoch, dass weiterhin das Vorliegen einer Rechnung unabdingbar für den Vorsteuerabzug ist.

Interessant wird sein, wie die FinVerw reagiert. In der Vergangenheit war es oft so, dass zunächst die EuGH-Entscheidung ignoriert wurde, um noch die Nachfolgeentscheidung vom BFH oder FG abzuwarten. Dies scheint vor dem Hintergrund der BFH-Entscheidung V R 26/15 nun nicht mehr erforderlich. Der BFH hat sich – unter eindeutiger Aufgabe seiner bisherigen Rspr. und Anwendung der EuGH-Rspr. – deutlich positioniert.

Die Verwaltung ist nunmehr zeitnah gefordert, ihre Auffassung an diese Vorgaben anzupassen. Andernfalls werden den Stpfl und deren Beratern zahlreiche Rechtsbehelfsverfahren und damit Verfahrenskosten aufgebürdet.