

## Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4  
53175 Bonn  
Telefon +49 228/95 94-0  
bonn@fgs.de

## Frankfurt

MesseTurm, Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
Telefon +49 69/717 03-0  
frankfurt@fgs.de

## Berlin

Unter den Linden 10  
10117 Berlin  
Telefon +49 30/2100 20-0  
berlin@fgs.de

## München

Brienner Straße 29  
80333 München  
Telefon +49 89/80 00 16-0  
muenchen@fgs.de

## Hamburg

Amelungstraße 8-10  
20354 Hamburg  
Telefon +49 40/30 70 85-0  
hamburg@fgs.de

## Repräsentanzen

### Wien

Am Heumarkt 7  
1030 Wien  
Österreich  
Telefon +43 1/713 08 14  
wien@fgs-wien.at

### Zürich

Bahnhofstraße 69a  
8001 Zürich  
Schweiz  
Telefon +41 44/225 70-10  
zuerich@fgs-zuerich.ch

## Editorial

*Sehr geehrte Leserinnen und Leser,*

der Europäische Gerichtshof hat mit dem Urteil in der Rechtssache „Senatex“ (C-518/14 vom 15.9.2016) eine der interessantesten Fragen der vergangenen Jahre auf dem Gebiet der Umsatzsteuer endlich beantwortet: Eine Rechnungskorrektur hat für Zwecke des Vorsteuerabzugs Rückwirkung. Dieses Urteil dürfte zu einem Umschwung der bisherigen deutschen Verwaltungspraxis führen, die bisher keine Rückwirkung zulässt.

Im Rahmen des am gleichen Tag ergangenen Urteils in der Rechtssache „Barlis“ (C-514/16) stellte der EuGH klar, dass der Vorsteuerabzug nicht einzig aus Gründen der formalen Fehlerhaftigkeit einer Rechnung verweigert werden darf, wenn die Steuerverwaltung anhand sämtlicher, ihr zur Verfügung stehender Daten feststellen kann, dass die, für ein Recht auf Vorsteuerabzug geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Diese Rechtsprechung könnte zu einer Lockerung der formalen Anforderung an Rechnungen führen, da der EuGH offenbar – entgegen der nationalen Rechtsprechung – nicht verlangt, dass die erteilte Rechnung auf die weiteren relevanten Daten, Unterlagen oder Annexe verweist.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre!

*Ihr FGS Umsatzsteuer-Kompetenzteam*

## EuGH: Rechnungskorrektur zum Zweck des Vorsteuerabzugs auch rückwirkend möglich

Eine der interessantesten Fragen der vergangenen Jahre auf dem Gebiet der Umsatzsteuer wurde nun endlich beantwortet: Einer Rechnungskorrektur kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs Rückwirkung zukommen.

Die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungskorrektur musste bereits nach der Entscheidung in der Rechtssache Pannon Gép Centrum (C-368/09) in 2010 in Betracht gezogen werden. Allerdings wurden dort nicht konkret die zeitlichen Aspekte thematisiert (vgl. Senatex Rn. 34). So blieb weiterhin offen, wann bei nachträglicher Rechnungskorrektur der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden darf. Nach deutscher Rechtsauffassung (zumindest der Finanzverwaltung) ging man bis dato davon aus, dass der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitraum zulässig sei, in dem die vollständige und ordnungsgemäße Rechnung vorlag. Eine Rechnungskorrektur wirkte somit nicht zurück. Schließlich hatte der EuGH in der Rechtssache Terra Baubedarf-Handel (C-152/02) den Vorsteuerabzug ebenfalls erst in dem Zeitpunkt zugelassen, in dem die „richtige“ Rechnung vorlag.

Nun hat der EuGH aber eine eindeutige Grenzziehung und Unterscheidung vorgenommen. In der Rechtssache „Terra Baubedarf-Handel“ war noch gar keine Rechnung vorhanden, so dass die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zeitlich tatsächlich von der erstmaligen Erteilung der Rechnung abhing. Ist hingegen bereits ein Dokument vorhanden, das als Rechnung i.S.d. § 14 UStG angesehen werden kann, so

ist dessen erstmalige Erteilung der frühestmögliche Zeitpunkt für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Korrekturen bezogen auf dieses Abrechnungsdokument können damit auf den früheren Zeitpunkt zurückwirken.

Die Rückwirkung begründet der EuGH vor allem mit dem Neutralitätsgrundsatz, demgemäß der Unternehmer vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Würde man jedoch dem Unternehmer den Vorsteuerabzug erst erhebliche Zeit später erlauben als die Steuer entsteht und für die Zwischenzeit bis zu einer Korrektur der Rechnung sogar Nachzahlungszinsen festsetzen, so würde dies eine unverhältnismäßige Belastung bedeuten und dem Neutralitätsgrundsatz widersprechen.

Weiterhin offen bleibt aber die Frage, wie lange eine rückwirkende Korrektur möglich ist. Denkbar wäre einerseits der Zeitpunkt der Behördenentscheidung über die Versagung des Vorsteuerabzugs (vgl. hierzu schon Pannon Gép Centrum, Rn. 43, 44). Der EuGH hat in Senatex offen gelassen, ob die Vorlage der Korrekturrechnung während des Einspruchsverfahrens noch genügt, da dieses Vorgehen von der deutschen Regierung und dem Finanzamt des Ausgangsverfahrens als nicht verspätet anerkannt wurde (vgl. Rn. 45, 46). Andererseits entscheiden die Gerichte final über die Frage, ob die materiellen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch den Steuerpflichtigen vorgelegen haben. Ob man daher vielleicht die Parallele ziehen kann zum Belegnachweis im Rahmen der Ausfuhr und der innergemeinschaftlichen Lieferung? Den Belegnachweis kann der Unternehmer jedenfalls bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG erbringen (vgl. BFH Urteil v. 28. 5. 2009 - V R 23/08, DStR 2009, 1636).

Dieses Urteil könnte nun endlich die ausgleichende Gerechtigkeit bringen für den in der Vergangenheit durch den Fiskus eingestrichenen Liquiditäts- und Zinsvorteil, der aus dem zeitlichen Auseinanderfallen von abzuführender Steuer einerseits und versagtem Vorsteuerabzug (inkl. Nachzahlungszinsen) andererseits resultierte.

Soweit die Festsetzungen noch offen sind, können sich die folgenden Konsequenzen ergeben:

- Vorverlagerung/Anerkennung des Vorsteuerabzugs für das frühere Jahr
  - Aufhebung der bestehenden Zinsbescheide betr. Nachzahlungszinsen (festgesetzt wegen Versagung des Vorsteuerabzugs im früheren Jahr) oder
  - Erstattungszinsen für den bisher nicht gewährten Vorsteuerabzug in dem früheren Jahr
  - Ggfs. Nachzahlungszinsen wegen Aufhebung des Vorsteuerabzugs im späteren Jahr
- Insgesamt gleichen sich sämtliche Zinszahlungen aus, so dass der Steuerpflichtige so gestellt ist, als wäre ihm von Anfang an der Vorsteuerabzug gewährt worden .

Allen Leistungsempfängern, die in der Vergangenheit von Vorsteuerkürzungen durch die Betriebsprüfung wegen fehlerhafter Rechnungen betroffen waren, kann nur empfohlen werden, die Verfahren offen zu halten und unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung den Vorsteuerabzug rückwirkend geltend zu machen. Die rückwirkende Rechnungskorrektur setzt - selbstredend - voraus, dass der Rechnungsaussteller noch „greifbar“ ist, daher sollte auf Seiten des Leistungs-/Rechnungsempfängers alles Notwendige getan werden, dass Mängel schnell erkannt und behoben werden.

So erfreulich diese Entscheidung für die Steuerpflichtigen auf den ersten Blick ist, verbleiben doch zahlreiche offene Fragen bzw. Konstellationen, in denen dieses Urteil wohl nicht weiterhilft oder zumindest seine Anwendung zweifelhaft sein dürfte:

- In der Praxis werden – oft systembedingt – Korrekturen häufig in zwei Schritten vorgenommen. Zunächst wird die Ursprungsrechnung storniert und anschließend eine neue Rechnung erteilt. Es steht zu befürchten, dass die deutsche Finanzverwaltung und Rechtsprechung diese Sachverhalte als mit dem Fall Terra Baubedarf-Handel vergleichbar sehen werden und somit die neu erteilte Rechnung, soweit in dieser nicht auf die Ursprungsrechnung verwiesen wird, als „erstmalige“ Ausstellung gilt, mit der Folge, dass erst ab diesem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden dürfte. Hiergegen ließe sich jedoch anführen, dass der EuGH im Urteil Pannon Gép die Stornierung mit anschließender Neuausstellung als eine Berichtigung der Rechnung ansah.
- Sofern es sich systemtechnisch einrichten lässt, ist daher im Interesse des Rechnungsempfängers die (einstufige) Korrektur gemäß § 31 Abs. 5 UStDV im Wege der (bloßen) Ergänzung oder Berichtigung zu bevorzugen. Sollte dies nicht möglich sein, so empfiehlt es sich, wenigstens bei der Neuerteilung der Rechnung eine Verbindung zu der ursprünglichen falschen Rechnung auszuweisen. Man könnte dann ggf. argumentieren, dass die zunächst erteilte Rechnung nach dem Storno (1. Korrektur) ein zweites Mal korrigiert wurde bzw. dass dies gar als einheitliche Korrektur angesehen werden könnte, sofern zwischen beiden Vorgängen eine große zeitliche Nähe besteht oder dies gar zeitgleich passiert.

- Im Urteils Sachverhalt wurde die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nachträglich ergänzt. Sie ist eine der Pflichtangaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG. Fraglich ist aber, ob dieses Urteil auf sämtliche Mindestangaben übertragbar ist. Welche Angaben sind überhaupt korrigierbar oder ergänzbar?

Ist beispielsweise auch der rückwirkende Wechsel von einer Abrechnung als steuerfreie Leistung hin zu einer steuerpflichtigen Leistung möglich? Der Leistende muss seinerseits im Zeitraum der Leistungserbringung die Steuer nacherklären (inkl. Nachzahlungszinsen). Nach den o.a. materiellen Voraussetzungen dürfte auch bereits in diesem Zeitpunkt das Vorsteuerabzugsrecht gegeben sein (inkl. Erstattungszinsen), auch wenn zwischen den Vertragsparteien der Steuerbetrag erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich nach Rechnungskorrektur, gezahlt wird. Wird es hier möglicherweise eine Einschränkung geben?

- Auch hinsichtlich der Angaben zu leistendem Unternehmer und Leistungsbeschreibung scheint die Abgrenzung zu § 14c Abs. 2 UStG noch nicht ganz klar zu sein.
- Für die Fälle des unrichtigen (zu hohen) oder unberechtigten Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 und 2 UStG) dürfte diese Rechtsprechung jedenfalls keine Anwendung finden, da hier a priori kein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der unrichtig/unberechtigt ausgewiesenen Steuer entsteht, da diese insoweit nicht „gesetzlich geschuldet ist“. Der Rechnungsempfänger ist daher nicht schützenswert.

Des Weiteren bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber andere Sanktionen wie z.B. Bußgelder einführt, um die

Steuerpflichtigen zur korrekten Abrechnung über ihre Leistungsbeziehungen anzuhalten. Die Höhe der sodann im jeweiligen Einzelfall zu verhängenden Sanktion müsste sich gemäß dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an der Schwere des Verstoßes orientieren.

#### **Ansprechpartnerin**

Nicole Kapeller  
Telefon 0228/95 94-0  
[nicole.kapeller@fgs.de](mailto:nicole.kapeller@fgs.de)



## **EuGH: Formelle Fehlerhaftigkeit der Rechnung allein schließt Vorsteuerabzug nicht aus**

**In der Rechtssache „Barlis“ (C-514/16) hat der EuGH die formellen Anforderungen an eine Rechnung im Hinblick auf die erforderlichen Angaben von Leistungsumfang und -datum präzisiert und klargestellt: Der Vorsteuerabzug darf nicht einzig aus Gründen der formellen Fehlerhaftigkeit einer Rechnung verweigert werden, wenn die Steuerverwaltung anhand sämtlicher ihr zur Verfügung stehender Daten feststellen kann, dass die für ein Recht auf Vorsteuerabzug geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.**

Gemäß Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 müssen Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen die Angabe von Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen enthalten, d.h. die erbrachten Dienstleistungen müssen insoweit präzisiert werden. Nach der Entscheidung des EuGH impliziert der Wortlaut der Richtlinie jedoch nicht, dass die

konkret erbrachten Dienstleistungen erschöpfend beschrieben werden müssen. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es, den Steuerverwaltungen im Rahmen der Angaben aus der Rechnung zu ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Der EuGH hat klar gestellt, dass die bloße Bezeichnung der Dienstleistungen bspw. mit „juristische Dienstleistungen“ oder „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tage“ jedoch nicht hinreichend detailliert ist, da ihr der Umfang der Dienstleistungen nicht entnommen werden kann und eine Kontrolle des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechts daher nicht möglich ist. Es bedarf in diesen Fällen weiterer Angaben zum Leistungsumfang.

Bezüglich des Leistungsdatums verlangt Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112, dass die Rechnung das Datum enthält, an dem die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird. Nach der Entscheidung des EuGH erfüllt eine Rechnung, die sich auf „die Erbringung juristischer Dienstleistungen ab [einem bestimmten Datum] bis zum heutigen Tage“ bezieht, und insoweit einen genauen Abrechnungszeitraum wiedergibt das Erfordernis des Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112. Enthält die Rechnung hingegen lediglich die Bestimmung „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tage“, fehlt es an einer Angabe zum Beginn des fraglichen Zeitraums und verhindert daher die Feststellung eines genauen Zeitraums. Die Voraussetzungen des Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 sind dann nicht erfüllt.

Die Prüfung, ob die Voraussetzungen für ein Vorsteuerabzugsrecht vorliegen, darf sich laut EuGH nicht auf die Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch zusätzliche

Informationen wie vorgelegte Annexe oder andere Dokumente zu berücksichtigen. Dies wird durch Art. 219 der Richtlinie 2006/112 bestätigt, wonach einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt ist, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist. Es liegt insoweit im Pflichtkreis desjenigen, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachzuweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür erfüllt und entsprechende Dokumente einzureichen.

Die Entscheidung des EuGH könnte zu einer Lockerung der bisherigen nationalen Praxis führen, wonach nur Unterlagen für die Prüfung des Vorsteuerabzugs herangezogen werden können, auf die die erteilte Rechnung Bezug nimmt und sie eindeutig kennzeichnet (z.B. BFH v. 15.5.2012., XI R 32/10). Der EuGH scheint indes keine Bezugnahme in der Rechnung selbst zu verlangen, so dass künftig alle Unterlagen als Beweis herangezogen werden sollten, bei denen feststeht, dass sie sich auf die konkrete Leistung beziehen.

#### Ansprechpartnerin

Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland  
Telefon 069/71703-0  
[barbara.fleckenstein@fgs.de](mailto:barbara.fleckenstein@fgs.de)



#### Veranstaltungshinweis

## Umsatzsteuer aktuell 2016/2017

Mittwoch, 23. November 2016, Bonn

Das Flick Gocke Schaumburg Mandantenseminar „Umsatzsteuer aktuell 2016/2017“ findet am 23. November 2016 in Bonn statt. Im Mittelpunkt stehen aktuelle (europa-)rechtliche Entwicklungen aus den Bereichen Vorsteuerabzug bzw. Rechnungsberechtigung, umsatzsteuerliche Organschaft, Behandlung von Gutscheinen bzw. Rabatten, eCommerce sowie Reihengeschäfte. Das detaillierte Programm finden Sie demnächst unter [fgs.de/Veranstaltungen](http://fgs.de/Veranstaltungen).

Bei Fragen vorab oder wenn Sie eine Einladung zu der Veranstaltung erhalten möchten, wenden Sie sich bitte an:

*Ute Dewyse*  
Telefon 0228/95 94-416  
[ute.dewyse@fgs.de](mailto:ute.dewyse@fgs.de)

#### Umsatzsteuer-Rundschreiben

##### Ansprechpartner UST-Kompetenzteam:

Dr. Jens Eric Gotthardt  
Dr. Matthias Winter  
Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland, LL.M.  
Dr. Andreas Erdbrügger  
Nicole Kapeller  
Rainald Vobbe  
Dr. Bastian Liegmann  
Katharina Weber  
Dr. Charlotte Pötters  
Friderike Stiehr  
Anna Judith Kaiser  
Nadine Schader

##### Adressänderung/ Abbestellung:

Möchten Sie unsere Umsatzsteuer-Rundschreiben nicht mehr oder unter einer anderen E-Mail-Adresse erhalten? Sie kennen andere interessierte Empfänger?  
Dann senden Sie bitte eine entsprechende Nachricht an: [umsatzsteuer@fgs.de](mailto:umsatzsteuer@fgs.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Die Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der hier wiedergegebenen Informationen noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.

Angaben zur Partnerschaft finden Sie unter <http://www.fgs.de/impressum.html>

Flick Gocke Schaumburg ist exklusives deutsches Mitglied des weltweit tätigen Beraternetzwerks Taxand.

