

**„Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug“**

**Diplomarbeit**

an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege Meißen (FH)

Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen

Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

Vorgelegt von:

Stefan Zichner

Heidenau

Heidenau, den 14.03.2018

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
1 Einleitung .....	1
2 Entwicklung der wesentlichen Problemfragen .....	2
2.1 Funktion der Rechnung .....	2
2.2 Nationale Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzuges .....	3
2.3 Internationale Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzuges .....	4
2.4 Problemfragen bezüglich der Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug....	5
3 Rechtsprechung des BFH .....	8
3.1 Die Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug .....	8
3.2 Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen .....	9
3.3 Mindestanforderungen an eine zu berichtigende Rechnung .....	11
3.4 Rechnungskorrektur zwingend erforderlich? .....	12
4 Rechtsprechung des EuGH.....	15
4.1 Die Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug .....	15
4.2 Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen .....	17
4.3 Berichtigung von Rechnungen .....	20
5 Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung .....	22
5.1 Ist die Rechnung materielle oder formelle Voraussetzung? .....	22
5.2 Ist die Rechnung für den Vorsteuerabzug entbehrlich? .....	28
5.3 Welche Mindestanforderungen gibt es für eine korrigierbare Rechnung?.....	31
5.4 Ist eine Rechnungskorrektur erforderlich? .....	38
5.5 Wie hat die Rechnungskorrektur zu erfolgen? .....	41
6 Ausblick.....	46
6.1 Folgen für die Unternehmer.....	46
6.2 Folgen für die Finanzverwaltung .....	48
7 Fazit .....	50
Anlage 1 .....	IV
Verzeichnis der EU-Richtlinien .....	V
Verzeichnis der Gesetze und Rechtsverordnungen.....	VI
Literaturverzeichnis .....	VII
Rechtsprechungsverzeichnis.....	IX
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....	XI
Eidesstattliche Versicherung .....	XII

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Amtl.	Amtlicher
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DB	DER BETRIEB
Dipl.	Diplom
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
Dr.	Doktor
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
€	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn	Fußnote
ggf.	gegebenenfalls

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
Kfm.	Kaufmann
m.E.	meines Erachtens
MwStR	MehrwertSteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
o.g.	oben genannten
Pkw	Personenkraftwagen
Prof.	Professor
Rs.	Rechtssache
Rz	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UR	Umsatzsteuerrundschau
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatz-Steuerberater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-Id-Nr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
usw.	und so weiter
Vgl./vgl.	Vergleiche/vergleiche
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

## 1 Einleitung

Die Umsatzsteuer ist im deutschen Steuersystem, neben der Einkommensteuer in ihren verschiedenen Erhebungsformen (z.B. Lohnsteuer), die wesentliche Einnahmequelle des Staates<sup>1</sup>. Dabei soll die Umsatzsteuer auf Seiten des Unternehmers neutral wirken, sofern dieser die mit Umsatzsteuer belasteten Eingangsleistungen ausschließlich für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze verwendet. Für diesen Fall erfährt der Unternehmer durch die Umsatzsteuer grundsätzlich keine steuerliche Belastung. Um diese Neutralität der Umsatzsteuer sicherzustellen, besteht unter den gesetzlich definierten Voraussetzungen für den Unternehmer die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges. Der Vorsteuerabzug ist demnach integraler Bestandteil der Umsatzbesteuerung. Daher wird die aktuell geregelte Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Netto-Allphasen-System mit Vorsteuerabzug bezeichnet.

Die Regelungen zum Vorsteuerabzug speisen sich aus zwei verschiedenen Rechtsquellen. Die nationalen Regelungen des UStG finden ihre Rechtfertigung in der MwStSystRL, die der Gesetzgeber in nationales Recht transferiert hat. So kann gesagt werden, dass die nationalen und die multinationalen Regelungen sich einander bedingen. Der nationale Gesetzgeber ist in der Gestaltung der Regelungen zum Vorsteuerabzug an die MwStSystRL und deren richtlinienkonforme Umsetzung gebunden. Dennoch ergibt sich aus dem Vorhandensein einer multinationalen Bestimmung und deren Übertragung in nationales Recht ein Spannungsfeld, welches sich darin begründet, dass in einigen Bereichen Überschneidungen zwischen den einzelnen Rechtsquellen vorhanden sind, in anderen Punkten aber auch Abweichungspotenzial besteht. Durch die Existenz zweier unterschiedlicher Rechtsquellen können sich Fragen bezüglich der unterschiedlichen Interpretation der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ergeben. Dabei ist zu beachten, dass die nationale Intention der gesetzlichen Regelung nicht zwingend mit der multinationalen einhergehen muss. Betrachtet man die MwStSystRL und die nationalen Regelungen des UStG zu Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges oberflächlich, könnte der Eindruck entstehen, dass diese deckungsgleich sind und sich keinerlei Probleme ergeben. Anhand der folgenden Arbeit soll die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach nationalen und multinationalen Regelungen unter Einbeziehung der aktuellen Rechtsprechung beleuchtet und vorhandene Problemfelder diskutiert werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. Anhang 1 – Steuerspirale 2016.

## 2 Entwicklung der wesentlichen Problemfragen

### 2.1 Funktion der Rechnung

Um die Frage zu beantworten, welche Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug beigemessen werden kann, ist zunächst die Funktion einer Rechnung zu beleuchten. Aus Sicht des Unternehmers ist die Rechnung nicht nur für den Vorsteuerabzug von Bedeutung. Sie dient der Dokumentation der betrieblichen Vorgänge und als Grundlage für die Abwicklung der betrieblichen Zahlungsströme. Dabei werden sowohl Eingangs- als auch Ausgangsrechnungen dazu benötigt, rechtliche Ansprüche gegenüber Kunden und Lieferanten geltend zu machen. Insbesondere Gewährleistungs- und Garantieansprüche können nur mit einem funktionierenden Rechnungswesen für Eingangsrechnungen zutreffend geltend gemacht bzw. für Ausgangsrechnungen betriebswirtschaftlich sinnvoll abgewickelt werden. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung ergibt sich dabei zivilrechtlich als Nebenpflicht aus § 242 BGB. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht dagegen grundsätzlich nur in den Fällen des § 14 Abs. 2 UStG, insbesondere für Umsätze, die an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden, § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG.

Für die Finanzverwaltung dient die Rechnung insbesondere als Belegnachweis, deren Angaben leicht, einwandfrei und mit begrenztem Aufwand nachprüfbar sein müssen<sup>2</sup>. Dabei erfüllt die Rechnung aus Sicht der Finanzverwaltung eine Doppelfunktion. Sie dient der Überprüfung des entstandenen Anspruchs des Fiskus aufgrund der umsatzsteuerpflichtigen Leistung des Unternehmers<sup>3</sup> und dem sich spiegelbildlich ergebenden Anspruch auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers<sup>4</sup>. Einschränkend muss allerdings erwähnt werden, dass eine Rechnung bestenfalls Indizien für das Vorliegen eines Vorsteuerabzuges liefern kann. Die Angaben zum Leistenden und zum Leistungsempfänger (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) indizieren, dass die Beteiligten tatsächlich Unternehmer sind und

---

<sup>2</sup> Vgl. Becker „Rechnungsanforderungen und Vorsteuerabzug – Geht der Formalismus in der Umsatzsteuer zu weit?“, NWB 18/2016, S. 1344 ff. [S. 1346, Kap. I, Nr. 3, 1. Abs.].

<sup>3</sup> Vgl. Seifert „Anforderungen an die umsatzsteuerliche Rechnungserstellung“, StuB 9/2014, S. 342 [S. 342, 2. Abs.].

<sup>4</sup> Vgl. Becker „Rechnungsanforderungen und Vorsteuerabzug – Geht der Formalismus in der Umsatzsteuer zu weit?“, a.a.O. Fn 2 [S. 1346, Kap. I, Nr. 3, 2. Abs.], vgl. von Harenne „Rechnungsbegriff des § 14c UStG und das Merkmal der „Leistungsbeschreibung“ i.S.d. § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG“, UR 5/2015, S. 169 ff. [S. 170, Kap. III, 1. Abs.].

damit eine Grundvoraussetzung des Vorsteuerabzuges erfüllt sein kann. Gleichzeitig kann u.U. aus der Leistungsbeschreibung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) indiziert werden, dass ein Leistungsbezug auch tatsächlich für das Unternehmen des Leistungsempfängers stattgefunden hat. Die Rechnung kann demzufolge der Finanzverwaltung lediglich die Arbeit dahingehend erleichtern, sich einen Überblick zu verschaffen, wie eine Steueranmeldung bzw. wie ein Anspruch auf Vorsteuerabzug zustande gekommen ist<sup>5</sup>.

## **2.2 Nationale Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzuges**

Die nationalen Regelungen zum Vorsteuerabzug finden sich im § 15 UStG. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung setzt zudem voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG. Die Ausübung des Vorsteuerabzuges ist allerdings ausgeschlossen, sofern der Unternehmer die mit Vorsteuer belasteten Eingangsumsätze für vorsteuerschädliche Umsätze verwendet. Die entsprechenden Regelungen hat der Gesetzgeber in § 15 Abs. 2 UStG, die Ausnahmen dazu in § 15 Abs. 3 UStG verankert. Aus der Gesetzesformulierung ergibt sich bereits, dass der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, sofern die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zwar erfüllt sind, der Unternehmer allerdings nicht im Besitz einer Rechnung ist.

Der Gesetzgeber hat die Regelungen zur Rechnung in den §§ 14, 14a UStG getroffen. Eine Rechnung ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Die Bezeichnung als Rechnung ist hierfür nicht zwingend erforderlich. Auch ein Vertrag kann grundsätzlich als Rechnung betrachtet werden, Abschn. 14.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE. Der Gesetzgeber stellt zudem an die Rechnung zwingende Voraussetzungen, dass diese umsatzsteuerlich als ordnungsgemäß betrachtet werden kann. Diese ergeben sich aus § 14 Abs. 4 UStG<sup>6</sup>. Aus der Formulierung „Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:“ ergibt sich eindeutig, dass fehlen-

<sup>5</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, UStB 2/2017, S. 57 ff. [S. 63, Kap. III, Nr. 5, 3. Abs.].

<sup>6</sup> Sofern in der folgenden Arbeit von Rechnungsanforderungen nach § 14 Abs. 4 UStG gesprochen wird, wird davon ausgegangen, dass der Rechnungsbetrag 150 € (brutto), mit Wirkung ab 01.01.2017 250 € (brutto) – demnach liegt keine sogenannte Rechnung über Kleinbeträge i.S.d. § 33 Satz 1 UStDV vor – übersteigt. Anderenfalls würden die Anforderungen des § 33 Satz 1 Nr. 1 – 4 UStDV gelten.

de oder fehlerhafte Pflichtangaben dazu führen, dass eine solche Rechnung für Zwecke der Umsatzsteuer nicht als ordnungsgemäß anzusehen ist. Aus der Aufzählung der einzelnen Voraussetzungen lässt sich ableiten, dass diese gleichrangig zu betrachten sind und einzelne Mängel grundsätzlich nicht unterschiedliche Rechtsfolgen auslösen können<sup>7</sup>. Für den Vorsteuerabzug bedeutet dies, dass der Unternehmer eben nicht im Besitz einer Rechnung im Sinne der §§ 14, 14a UStG ist und demnach ein Vorsteuerabzug (vorerst) nicht in Betracht kommt. Allerdings hat der Gesetzgeber die Möglichkeit der Korrektur einer fehlerhaften Rechnung in § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG gesetzlich verankert und durch § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. a) UStDV für den Fall, dass eine Rechnung nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthält, konkretisiert. Die fehlerhaften oder fehlenden Angaben können gemäß § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, berichtigt werden.

Grundsätzlich müssen die Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG nicht in einem Dokument enthalten sein. Die Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, sofern in dem Dokument, in dem das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag jeweils zusammengefasst angegeben sind, ein Verweis auf andere Dokumente vorhanden ist, aus denen sich die übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG ergeben, § 31 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStDV. Dies gilt auch, wenn ein Vertrag als Rechnung angesehen werden kann, Abschn. 14.1. Abs. 2 Satz 2 UStAE.

### **2.3 Internationale Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzuges**

Die multinationalen Regelungen zum Vorsteuerabzug ergeben sich aus Art. 167 ff. MwStSystRL. Gemäß Art. 168 Buchst. a) MwStSystRL kann der Unternehmer die in einem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, als Vorsteuer abziehen. Die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges wird auch in Art. 168 MwStSystRL dadurch eingeschränkt, dass der Unternehmer die Gegenstände bzw. Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Auffällig ist bereits in der Formulierung des Art. 168 MwStSystRL, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen insofern identisch zur nationalen Regelung des UStG sind, allerdings ein Verweis auf eine Rechnung in der multinationalen Rechtsquelle fehlt. Man könnte also davon ausgehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug unab-

---

<sup>7</sup> Vgl. Radeisen „Rückwirkende Rechnungsberichtigung nach Gemeinschaftsrecht“, DB 05/2015, S. 212 ff. [S. 214, 215, Kap. III, Nr. 3].

hängig davon besteht, ob der Unternehmer im Besitz einer Rechnung ist oder nicht. Dafür spricht auch die Formulierung des Art. 167 MwStSystRL, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Der Steueranspruch ist nicht an die Ausstellung einer Rechnung gebunden. Allerdings enthält auch die MwStSystRL in Art. 178 Buchst. a) die Regelung, dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug nur unter der Bedingung ausüben darf, dass er im Besitz einer gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschn. 3 bis 6 ausgestellten Rechnung ist. Demnach erfolgt auch in der multinationalen Rechtsquelle die Verknüpfung zwischen dem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz und dem Besitz einer Rechnung.

Die Regelungen zur Rechnung sind in der MwStSystRL in den Art. 218 ff. getroffen. Rechnungen sind gemäß Art. 218 MwStSystRL alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen, die die Anforderungen dieses Kapitels (Kapitel 3, Titel XI) erfüllen. Die Bestandteile einer ordnungsgemäßen Rechnung ergeben sich aus Art. 226 MwStSystRL. Diese wurden richtlinienkonform in § 14 Abs. 4 UStG überführt, sodass die Ausführungen für das nationale Recht auch auf die multinationale Rechtslage übertragen werden könnten. Eine Rechnung ist für umsatzsteuerliche Zwecke nur dann ordnungsgemäß, wenn sie alle Angaben des Art. 226 MwStSystRL enthält. Im Gegensatz zum nationalen UStG enthält die MwStSystRL hinsichtlich der Berichtigung einer Rechnung keine eindeutige Regelung. Allerdings kann aus Art. 219 MwStSystRL abgeleitet werden, dass auch die MwStSystRL eine Korrektur der ursprünglichen Rechnung zulässt. Offensichtlich geht die multinationale Rechtsquelle per se davon aus, dass fehlerhafte Dokumente berichtigt werden können (und müssen)<sup>8</sup>. Dieser Anspruch auf Berichtigung der Rechnung ergibt sich bereits aus dem Anspruch des Leistungsempfängers auf Erteilung einer Rechnung<sup>9</sup>.

## **2.4 Problemfragen bezüglich der Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug**

Zweifelsfrei lässt sich aus beiden Rechtsquellen übereinstimmend ableiten, dass für den Vorsteuerabzug folgende materiell-rechtliche Voraussetzungen zwingend erfüllt sein müssen:

---

<sup>8</sup> Vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, UR 1/2017, S. 18 ff. [S. 20, Kap. IV, 1. – 4. Abs.].

<sup>9</sup> Vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, UR 21-22/2017, S. 858 ff. [S. 859, Kap. II, Nr. 1 – mit dortigen Verweisen].

- Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Leistungsbezug eines Unternehmers für sein Unternehmen
- Gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer
- Keine vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätze

Wie bereits einleitend erwähnt, könnte auch bezüglich der Regelungen zur Rechnung der Eindruck entstehen, dass dieser trotz Vorliegen zweier Rechtsquellen eine einheitliche Bedeutung für den Vorsteuerabzug beigemessen wird. Aus den unterschiedlichen Formulierungen der beiden Rechtsquellen ergibt sich an dieser Stelle gleichwohl ein Problemkreis, der sich aufgrund der unterschiedlichen Erwähnung der Rechnung innerhalb der Vorschriften manifestiert. Während nach der nationalen Regelung der Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG neben den o.g. materiell-rechtlichen Voraussetzungen als unmittelbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug genannt wird, trennt die MwStSystRL die Rechnung von den materiell-rechtlichen Voraussetzungen sowohl räumlich als auch sprachlich deutlich ab, indem sie diese in Art. 178 als Bedingung für den Vorsteuerabzug nennt. Aufgrund der weiteren Formulierung des Art. 178 MwStSystRL, der in den Buchstaben b) und d) von Formalitäten für die in Art. 168 Buchst. b) bzw. d) MwStSystRL geregelten Umsätze spricht, kann abgeleitet werden, dass im Rahmen der multinationalen Regelungen die Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug anzusehen ist. Konkret muss zunächst einmal die Frage geklärt werden, ob die Rechnung materiell-rechtliche oder formelle Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzuges ist.

Ausgehend von der Lösung der vorgenannten Problemfrage müssen die sich anschließenden Folgefragen zur Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug diskutiert und beantwortet werden:

- Ist die Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug u.U. entbehrlich (Vorsteuerabzug ohne Rechnung)?
- Ist die Korrektur einer fehlerhaften Rechnung zwingend erforderlich oder kann der Vorsteuerabzug trotz der fehlerhaften Rechnung erfolgen?

- Kann die Korrektur der fehlerhaften Rechnung lediglich durch den Rechnungsaussteller erfolgen oder können auch ergänzende Dokumente zur Korrektur führen?
- Gibt es Mindestanforderungen an eine korrigierbare, fehlerhafte Erstrechnung und wie ergeben sich diese?
- Wirkt die Korrektur der fehlerhaften Erstrechnung (sofern diese korrigierbar ist) zurück oder entfaltet diese nur Wirkung ab dem Zeitpunkt der Korrektur (welche Auswirkungen ergeben sich für den Vorsteuerabzug)?
- Welche Anforderungen sind an die Prüfungspflichten des Unternehmers bezüglich der erhaltenen Rechnung zu stellen?

Der gesamte Problembereich ist dabei auch dahingehend zu betrachten, dass die aufgeworfenen Problemfragen durch die europäische sowie die nationale Rechtsprechung entschieden werden müssen. Aufgrund der umfangreichen Fragestellungen und der diesbezüglich wie dargestellt nicht eindeutigen rechtlichen Basis, ist zunächst eine Analyse der IST-Situation erforderlich.

### **3 Rechtsprechung des BFH**

#### **3.1 Die Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug**

Die Frage, ob die Rechnung selbst als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zu betrachten ist oder die dargestellten übrigen materiellen Voraussetzungen nur belegbar machen soll, wird durch den BFH nach seiner Ansicht unionskonform abschließend beantwortet. Auch in seiner jüngsten Rechtsprechung stellt die Rechnung für den BFH eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug dar<sup>10</sup>. Dies mag bei isolierter Betrachtung der nationalen Regelungen und unter Beachtung der durch den Gesetzgeber gewählten Formulierung nicht überraschen. Der BFH hält damit grundsätzlich an seiner bereits in früheren Urteilen formulierten Auffassung fest<sup>11</sup>. Bezieht man allerdings die zwischenzeitlich eindeutige Rechtsprechung des EuGH (s. dazu Kap. 4.1) zu dieser Fragestellung ein, ist die getroffene Entscheidung verwunderlich. Besonders befremdlich wirkt dabei die Formulierung, dass die Rechnung als materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung nicht der unionsrechtlichen Systematik widersprechen soll, die zwischen der Entstehung und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unterscheidet<sup>12</sup>.

Wenn der BFH die Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ansehen will, ist die Ausübung des Rechtes zwingend an den Besitz einer (dann wohl) ordnungsgemäßen Rechnung gebunden. Der BFH verknüpft de facto die Entstehung und die Ausübung des Vorsteuerabzuges als materielle Voraussetzung. Die getroffene Formulierung steht damit m.E. eindeutig im Widerspruch zu der unionsrechtlichen Formulierung und der eingeschlagenen Rechtsprechung und Sichtweise des EuGH (s. dazu Kap. 4.1), denn unionsrechtlich knüpft die Entstehung des Vorsteuerabzuges lediglich an die Entstehung der Steuer, Art. 167 MwStSystRL. Dafür ist die Ausstellung der Rechnung, mithin der Besitz der Rechnung auf Seiten des Leistungsempfängers allerdings entbehrlich.

Bezogen auf das zitierte Urteil, beantwortet der BFH auch die Frage, ob nach seiner Sichtweise ein Vorsteuerabzug ohne den Besitz einer Rechnung denkbar ist. Die Rechtsfolge des Vorsteuerabzuges kann nur dann eintreten, wenn sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Damit muss der Leis-

---

<sup>10</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 17, BFHE 255, S. 348.

<sup>11</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2004 – V R 33/01, Rz 19, BStBl. II 2004, S. 861.

<sup>12</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 17, a.a.O. Fn 10.

tungsempfänger im Besitz einer (wie auch immer gearteten) Rechnung sein. Nach dieser Logik kann die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug verwehren, wenn im Zeitpunkt des unionsrechtlichen Entstehens des Anspruchs keine bzw. eine nicht berichtigungsfähige Rechnung (s. dazu Kap. 3.3) vorliegt. Damit besteht grundsätzlich auch weiterhin die Gefahr, dass eine endgültige finanzielle Belastung aus der Umsatzsteuer für den Unternehmer entsteht. Dies ist vor allem vor dem Hintergrund kritisch zu betrachten, dass der EuGH in verschiedenen Urteilen<sup>13</sup> betont hat, dass der Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist und der Unternehmer im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden soll.

Für den entschiedenen Urteilsfall war die dargestellte Diskrepanz ohne Bedeutung, da im Ergebnis eine Belastung des Unternehmers aus der Umsatzsteuer ausblieb. Es bleibt abzuwarten, ob und wie der BFH diese Auffassung beibehalten kann, wenn der EuGH auch für den Fall den Vorsteuerabzug gewährt, dass der Unternehmer über keine Rechnung verfügt, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen aber in geeigneter Weise nachweisen kann. Aufgrund der eingeschlagenen Rechtsprechung des EuGH scheint diese Konstellation zukünftig zumindest denkbar (zur Begründung s. Kap. 5.2).

### **3.2 Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen**

Ausgehend von der unter Kap. 3.1 dargestellten Sichtweise, dass es sich bei der Rechnung um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug handelt, entwickelte sich die vom BFH vertretene Auffassung, dass die gemäß § 31 Abs. 5 UStDV gesetzlich zulässige Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung entfalten kann. Der Vorsteuerabzug war demnach bei fehlender<sup>14</sup> oder fehlerhafter Rechnung<sup>15</sup> erst möglich, wenn eine i.S.d. UStG ordnungsgemäße Rechnung vorlag. Diese Auffassung galt unabhängig davon, welchen formalen Mangel die Rechnung besaß. Die Korrektur der Rechnung führte im Ergebnis dazu, dass der Vorsteuerabzug (zeitlich verzögert) geltend gemacht werden konnte.

Der BFH hat in seiner neuesten Rechtsprechung das generelle Rückwirkungsverbot der Rechnungskorrektur aufgegeben und bejaht die Rückwirkung der

---

<sup>13</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 37, 39, DStR 2016, S. 2216 – 2219, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 26, 27, DStR 2016, S. 2211 – 2214.

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2004 – V R 33/01, Rz 19, 21, a.a.O. Fn 11.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2006 – V R 16/05, Rz 46, BStBl. II 2007, S. 340.

Rechnungsberichtigung mittlerweile ausdrücklich für den Fall einer nicht ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung<sup>16</sup>, einer unrichtig angegebenen Steuer- nummer des Rechnungsausstellers<sup>17</sup> oder einer fehlerhaften Angabe des voll- ständigen Namens des Leistungsempfängers<sup>18</sup>. Die diesbezüglich geänderte Rechtsprechung des BFH kann nicht überraschen. Sie erfolgt in Anlehnung an eine Entscheidung des EuGH<sup>19</sup>, der die bisherige Auffassung des BFH negierte.

An dieser Stelle muss erwähnt werden, dass die Rückwirkung der Rechnungs- korrektur von durchaus praktischer Relevanz ist. Eine korrigierte Rechnung führt nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung dazu, dass der Vorsteuerabzug erst für den Zeitpunkt möglich ist, in dem die Korrektur tatsächlich erfolgt. Die Finanzverwaltung kann den Vorsteuerabzug versagen, sofern der Unternehmer diesen aus einer ursprünglich fehlerhaften Rechnung geltend gemacht hat. Dies führt in der Regel zur Änderung des Umsatzsteuerbescheides im betroffenen Zeitraum. Durch Einführung der Vollverzinsung im Rahmen des Steuerreformge- setzes 1990<sup>20</sup> ergibt sich daraus für den Unternehmer regelmäßig das Problem, dass die geänderte Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum des ur- sprünglichen Vorsteuerabzuges erst nach Beginn des Zinslaufes erfolgt. Folglich ist die Rückzahlung der Vorsteuer an den Fiskus gemäß § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO für jeden vollen Zinsmonat mit 0,5 Prozent zu verzinsen. Die Neutrali- tät der Umsatzsteuer, die grundsätzlich durch die Geltendmachung des Vor- steuerabzuges für den Zeitraum der Rechnungsberichtigung gegeben wäre, ist rein praktisch durch die Zinsfestsetzung verletzt. Dies hat auch der EuGH betont und die Zinsfestsetzung als Sanktion für die Verletzung formeller Voraussetzun- gen kategorisch ausgeschlossen<sup>21</sup>. Als Zwischenfazit bleibt zunächst festzuhal- ten, dass die geänderte Rechtsprechung das Problem für die entschiedenen Ein- zelfälle gelöst hat, da eine Zinsfestsetzung aufgrund der Rückwirkung obsolet geworden ist.

Allerdings lässt der BFH über die entschiedenen Einzelfälle hinaus ausdrücklich offen, ob die Korrektur einer Rechnung grundsätzlich Rückwirkung entfaltet. Dies führt sowohl beim Unternehmer als auch in der Finanzverwaltung für die Fälle zu einer rechtlichen Grauzone, in denen andere Rechnungsbestandteile nicht den Vorgaben der §§ 14, 14a UStG entsprechen und im Rahmen einer geänderten

---

<sup>16</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 13,14, a.a.O. Fn 10.

<sup>17</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 64/14, Rz 11, BFH/NV 2017 S. 490.

<sup>18</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, Rz 13, BFH/NV 2017 S. 488.

<sup>19</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

<sup>20</sup> Vgl. BGBl. 1988 I, S. 1093.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 41, 42, a.a.O. Fn13.

Rechnung korrigiert werden. Die gesetzliche Regelung des § 14 Abs. 4 UStG unterscheidet durch die bloße Aufzählung der Pflichtbestandteile einer Rechnung grundsätzlich nicht zwischen der Wertigkeit der Bestandteile. Man könnte den BFH also so verstehen, dass es nicht auf die Art des Mangels ankommt. Dennoch liefert der BFH Mindestanforderungen an eine korrigierbare Erstrechnung (s. dazu Kap. 3.3). Es bleibt demnach fraglich, ob das Rückwirkungsverbot und die damit verbundene Zinsproblematik endgültig der Vergangenheit angehören. Der BFH wird sich dazu in weiteren Einzelfallentscheidungen positionieren müssen und dabei den Einklang mit unionsrechtlichen Fragen nicht aus den Augen verlieren dürfen (zur weiteren Begründung s. Kap. 5.1 – 5.5).

### **3.3 Mindestanforderungen an eine zu berichtigende Rechnung**

Wie bereits im Kap. 3.2 erwähnt, sieht der BFH nicht jedes Dokument als korrigierbare Erstrechnung an. So hat er ausdrücklich Mindestanforderungen festgelegt<sup>22</sup>, dass ein Dokument als korrigierbare Rechnung angesehen werden kann. Das Dokument muss zwingend Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten. Der BFH hatte diese Bestandteile bereits im Zusammenhang mit Mindestanforderungen an ein Dokument definiert, welches bei vermeintlich umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG führt<sup>23</sup>. Nur wenn die Angaben kumulativ vorliegen, ergibt sich für den BFH überhaupt die Möglichkeit einer Berichtigung. Anderenfalls muss der BFH wohl so verstanden werden, dass bei einem Fehlen einer oder mehrerer dieser Angaben keine Rechnungsqualität gegeben ist. Berücksichtigt man dabei die grundlegende Qualifizierung des BFH der Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (s. Kap. 3.1), stellt sich die Frage der Rückwirkung gar nicht erst. Nach dieser Logik liegen im Zeitpunkt der Ausstellung der „Erstrechnung“ nämlich die materiell-rechtlichen Voraussetzungen gar nicht vor. Somit kann das Recht auf Vorsteuerabzug erst geltend gemacht werden, wenn ein Dokument mit Rechnungsqualität vorgelegt wird. Dieser Auslegung folgte auch das FG Münster, das im Urteilsfall das Recht auf Vorsteuerabzug für den Zeitpunkt der vermeintlichen Erstrechnung verwehrte, da diese die betroffene Klägerin nicht als Leistungsempfängerin auswies<sup>24</sup>. In der durch das FG zugelassenen Revision muss der BFH nun entscheiden, inwieweit

---

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 19, a.a.O. Fn 10.

<sup>23</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 17.02.2011 – V R 39/09, Rz 25, BStBl. II 2011, S. 734.

<sup>24</sup> Vgl. FG Münster, Urteil vom 01.12.2016, 5 K 1275/14 U, Rz 29, MwStR 2017, S. 334 – 337.

er an den aufgestellten Grundsätzen festhalten wird. Sofern der BFH seiner eingeschlagenen Linie treu bleibt, kann die Revision für die Klägerin in der Sache keinen Erfolg haben<sup>25</sup>.

Auch im Hinblick auf die Mindestanforderungen bleibt durch die bisherigen Entscheidungen des BFH eine rechtliche Grauzone, die auch zukünftig Gefahrenpotenzial birgt. Die Regelungen zu den Mindestanforderungen sind nur insoweit klar, dass eine Rückwirkung der Rechnungskorrektur nicht in Frage kommt, wenn die Angaben fehlen. Wie oben dargestellt hat der BFH aber bereits eine Rückwirkung bei fehlerhaften Mindestanforderungen bejaht, wenn die Rechnung eine fehlerhafte Angabe zum vollständigen Namen des Leistungsempfängers enthielt<sup>26</sup>. Begründend lässt sich hier die Formulierung des BFH anführen, dass die Angaben „nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen“<sup>27</sup>. Kritisch ist hier anzumerken, dass der Spielraum für eine Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe sehr weit gefasst ist. Die Grenzen scheinen hier aus praktischer Betrachtung jedenfalls fließend und bedürfen nach meiner Auffassung einer weiteren Klarstellung.

### **3.4 Rechnungskorrektur zwingend erforderlich?**

Die bisherige Darstellung hat aufgrund der zugrundeliegenden Urteile unterstellt, dass eine Rechnungsberichtigung immer tatsächlich stattgefunden hat. Der für die Unternehmer und die Finanzverwaltung kritische Punkt ist allerdings auch, ob die Rechnungskorrektur noch zwingend erforderlich ist oder der Vorsteuerabzug auch ohne förmliche Berichtigung (also trotz nicht ordnungsgemäßer Rechnung) möglich ist.

Der BFH hat diesen Frage ausdrücklich offen gelassen<sup>28</sup>, da im zugrundeliegenden Urteilsfall die Korrektur bereits stattgefunden hatte. Dies ist insofern unglücklich, da die Frage von immenser praktischer Bedeutung ist. Die Rechnungskorrektur kann nur durch den Rechnungsaussteller erfolgen<sup>29</sup>. Dies ist im Regelfall der leistende Unternehmer. Voraussetzung für die Korrektur einer Rechnung ist folglich, dass der leistende Unternehmer im Zeitpunkt des Erkennens des Rechnungsmangels wirtschaftlich noch existent ist. Ist der Rechnungsaussteller vom

---

<sup>25</sup> Vgl. Trinks „Urteil der Woche – USt: Anforderungen an rückwirkende Rechnungskorrektur“, NWB 11/2017, S. 768 f. [S. 769, Der Kommentar, letzter Abs.].

<sup>26</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, Rz 13, a.a.O. Fn 18.

<sup>27</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 19, a.a.O. Fn 10.

<sup>28</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 25, a.a.O. Fn 10.

<sup>29</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 27.09.1979 – V R 78/73, Amtl. Leitsatz, BStBl. II 1980, S. 228.

Markt verschwunden, vermag der Leistungsempfänger den bestehenden Anspruch auf Rechnungskorrektur nicht mehr durchzusetzen. Das Recht auf Vorsteuerabzug könnte damit endgültig entfallen. In konsequenter Auslegung der Qualifizierung der Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung müsste der BFH auch weiterhin auf die zwingende Korrektur bestehen. Anderenfalls würde er nämlich eine steuerliche Rechtsfolge zulassen, ohne dass der hierfür verankerte Tatbestand erfüllt wäre. Dem Unternehmer hilft dann auch die Möglichkeit der Rückwirkung (s. Kap. 3.2) nicht. Er erfährt für diesen Fall eine endgültige finanzielle Belastung aus der Umsatzsteuer. Der im Unionsrecht verankerte Neutralitätsgrundsatz der Umsatzsteuer wäre damit verletzt. Ob diese Auffassung vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH Bestand haben wird, darf bezweifelt werden. Der EuGH betont wiederholt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht aufgrund formeller Mängel beschränkt werden darf, sofern die materiell-rechtlichen Voraussetzungen zweifelsfrei vorliegen<sup>30</sup>. Beruft sich ein Unternehmer auf diese Kernaussagen, wird es dem BFH schwer fallen, den Vorsteuerabzug trotz mangelhafter Rechnung zu versagen.

Aber auch aus einem anderen Blickwinkel soll die Frage betrachtet werden, ob eine Rechnungskorrektur zwingend erforderlich ist. Eine Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen (s. Kap. 2.2). Der BFH hat bereits entschieden, dass auch andere Geschäftsunterlagen zur Belegung der Rechnungsangaben herangezogen werden können. Voraussetzung ist allerdings, dass das Rechnungsdokument eindeutig auf diese Unterlagen verweist<sup>31</sup>. Der explizite Verweis bildet dabei rein praktisch in der Regel das Problem. Die Frage darf erlaubt sein, ob die Rechnungsqualität nicht auch dadurch erzeugt werden kann, dass sich die Angaben des § 14 Abs. 4 UStG zweifelsfrei aus mehreren Dokumenten ergeben, ein expliziter Verweis im Abrechnungsdokument (in dem nicht alle Angaben enthalten sind) aber fehlt. Dies würde dem Unternehmer die Möglichkeit eröffnen, die Korrektur auch ohne zwingendes Zutun des Rechnungsausstellers zu bewirken. Die Frage müsste dann sogar dahingehend erweitert werden, ob in diesem Fall überhaupt von einer Korrektur der Rechnung zu sprechen wäre oder die Dokumente bereits von Anfang an den gesetzlichen Regelungen entsprochen haben.

---

<sup>30</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 38, a.a.O. Fn 13.

<sup>31</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 16.01.2014 – V R 28/13, Rz 12, BStBl. II 2014, S 867.

Auch diese praktische Kernfrage hat der BFH ausdrücklich nicht beantwortet<sup>32</sup>. Kommt man wie bereits dargestellt zu dem Schluss, dass der BFH auch weiterhin eine zwingende Korrektur der Erstrechnung für den Vorsteuerabzug fordert, könnten Rechnungskorrekturen in Zukunft durch ergänzende Dokumente (sofern vorhanden) vermieden werden. Wenn der Unternehmer demnach das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen nachweisen kann, wäre die Berichtigung durch den Rechnungsaussteller entbehrlich. Die Gefahr das Recht auf Vorsteuerabzug wegen Rechnungsmängeln zu verlieren, würde sich deutlich reduzieren.

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass der BFH wohl auch weiterhin von einer zwingenden Rechnungskorrektur ausgeht, wenn aufgrund einer fehlerhaften Rechnung ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll.

Als Indiz dafür spricht auch, dass der BFH die zeitlichen Grenzen für die Rechnungskorrektur eindeutig definiert<sup>33</sup>. Die Rechnungskorrektur ist demnach bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich. Die Rechnungskorrektur ist dabei als rechtserheblicher Umstand tatsächlicher Art anzusehen<sup>34</sup>, der zum Gesamtergebnis der mündlichen Verhandlung zählt. Die zeitlich weit gefasste Möglichkeit der Rechnungskorrektur entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH hinsichtlich anderer im Umsatzsteuerrecht verankerter Belegnachweise<sup>35</sup>. Sie schafft insofern für den Unternehmer Rechtssicherheit. Wenn im Rahmen einer Prüfung durch die Finanzverwaltung eine fehlerhafte Rechnung festgestellt wird, deren Korrektur nicht bis zum Abschluss der Prüfung erfolgt, kann die (voraussichtlich erfolgte) Änderung der Steuerbescheide auch noch im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens wieder aufgehoben werden. Unter dem Aspekt der möglichen Rückwirkung der Korrektur wird in diesem Fall die Verzinsung nach § 233a AO ebenfalls korrigiert.

Wie in den Ausführungen dargestellt, lässt der BFH einige der aufgeworfenen Problemfragen offen. In der anschließenden Darstellung soll die Rechtsprechung des EuGH diesbezüglich beleuchtet werden. Die bereits angedeuteten Spannungsfelder sollen dabei weiterführend auch hinsichtlich praktischer Erwägungen thematisiert werden.

---

<sup>32</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 25, a.a.O. Fn 10.

<sup>33</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 23, 24, a.a.O. Fn 10.

<sup>34</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2013 – X R 33/11, Rz 26, BFH/NV 2014, S. 693.

<sup>35</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 28.08.2014 – V R 16/14, Rz 10, BStBl. II 2015, S. 46.

## 4 Rechtsprechung des EuGH

### 4.1 Die Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH lässt keinen Zweifel daran, dass der EuGH die Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug betrachtet<sup>36</sup>. Die Auffassung des EuGH hat dahingehend allerdings eine Entwicklung genommen, die an dieser Stelle vorab zu klären ist.

So hatte der EuGH in seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass der Vorsteuerabzug an den Besitz einer Originalrechnung oder des Dokumentes geknüpft ist, das nach den vom jeweiligen Mitgliedsstaat festgelegten Kriterien als Rechnung zu betrachten ist<sup>37</sup>. Der EuGH konnte aufgrund der Entscheidung so verstanden werden, dass auch er die Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung betrachtet hat, mithin das Recht auf Vorsteuerabzug erst dann ausgeübt werden kann, wenn der Leistungsempfänger über eine umsatzsteuerlich ordnungsgemäße Rechnung verfügt. Anhand der zitierten Entscheidung konnte auch die Rechtsprechung des BFH als unionskonform betrachtet werden, da der BFH seine dahingehende Entscheidung auf eben diese Formulierung stützte<sup>38</sup>.

In seiner aktuellen Rechtsprechung hat der EuGH mittlerweile klargestellt, dass auch in der Rs. Terra Baubedarf die Rechnung nicht als materiell-rechtliche Voraussetzung zu betrachten war, sondern lediglich deren Besitz entscheidend für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ist. An dieser grundsätzlichen Aussage hält der EuGH auch in seiner neueren Rechtsprechung fest.

Wiederholend hat der EuGH zudem betont, dass der Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist<sup>39</sup>. Der EuGH hat durch die eindeutige Abgrenzung der Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug klargestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zu gewähren ist, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen gegeben sind. Diese sind ausschließlich in Art. 168 Buchst. a) MwStSystRL

---

<sup>36</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 01.03.2012 Rs. C-280/10, Polski Trawertyn, Rz 41, DStRE 2012, S. 893 -897, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 29, a.a.O. Fn 13.

<sup>37</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 29.04.2004 Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, Rz 32, DStRE 2004, S. 830 – 832.

<sup>38</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2004 – V R 33/01, Rz 7, 8, a.a.O. Fn 11.

<sup>39</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 13.02.2014 Rs. C-18/13, Maks Pen, Rz 23, DStRE 2014, S. 1249 – 1254, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 37, a.a.O. Fn 13.

verankert. Dabei hat der EuGH auch betont, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden darf<sup>40</sup>. Dementsprechend misst der EuGH dem Neutralitätsgrundsatz der Umsatzsteuer auf der Ebene des Steuerpflichtigen (bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen) eine so hohe Bedeutung zu, dass eine Einschränkung selbst bei Vorliegen formaler Mängel nicht gerechtfertigt ist<sup>41</sup>. Dies setzt allerdings einschränkend voraus, dass die Finanzbehörde über sämtliche Angaben verfügt, die die materiell-rechtlichen Voraussetzungen belegen.

Durch diese Qualifizierung erreicht der EuGH die Trennung zwischen der Entstehung des Rechtes auf Vorsteuerabzug (bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen) und der Ausübung des Rechtes. Die Trennung ist dahingehend allerdings unglücklich formuliert, dass der EuGH auch in der neueren Rechtsprechung die Ausübung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung knüpft, die im Einklang mit Art. 226 MwStSystRL steht<sup>42</sup>, also alle geforderten Angaben enthält. Bei wörtlicher Auslegung könnte der Eindruck entstehen, dass der EuGH eine ordnungsgemäße Rechnung zur Bedingung für den Vorsteuerabzug macht. Genau dies hat der EuGH aber ausdrücklich verneint, da formale Mängel gerade nicht zur Einschränkung des Vorsteuerabzuges führen sollen.

Vielmehr bringt der EuGH durch die Trennung zwischen Entstehung und Ausübung zum Ausdruck, dass entscheidend für das Recht auf Vorsteuerabzug neben dem Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen, eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Unternehmers ist (Zahlung der Umsatzsteuer)<sup>43</sup>. Indiz für die erfolgte Zahlung ist in der Regel der Besitz eines Abrechnungsdokumentes. Dies muss allerdings nicht zwingend die Angaben des Art. 226 MwStSystRL vollumfänglich enthalten. Der formale Mangel kann schon damit geheilt werden, dass der Unternehmer die materiell-rechtlichen Voraussetzungen belegt. Ausdrücklich offen lässt der EuGH allerdings die Frage, in welcher Form der Unternehmer außerhalb einer Rechnung die materiell-rechtlichen Voraussetzungen geeignet nachweisen könnte.

---

<sup>40</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 13.02.2014 Rs. C-18/13, Maks Pen, Rz 24, a.a.O. Fn 39, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>41</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>42</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 29, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 41, a.a.O. Fn 13.

<sup>43</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 39, a.a.O. Fn 13.

An dieser Stelle muss aber auch erwähnt werden, dass der EuGH der Rechnung über die Qualifikation als rein formale Voraussetzung weiterhin erhebliche Bedeutung für die Überprüfung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zumisst. Insbesondere dient sie der Überprüfung durch die Finanzverwaltung, ob der fragliche Steuerbetrag durch den Rechnungsaussteller tatsächlich entrichtet wurde und dem Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug begehrt, für die Überprüfung, ob es sich überhaupt um eine steuerpflichtige Transaktion handelt<sup>44</sup>.

Fraglich ist vor dem Hintergrund dieser Betrachtungsweise, ob der EuGH auch einen Vorsteuerabzug zulässt, wenn der Steuerpflichtige kein Abrechnungsdokument besitzt, allerdings die materiell-rechtlichen Voraussetzungen belegen kann und eine wirtschaftliche Belastung tatsächlich stattgefunden hat. Eine ausdrückliche Entscheidung des EuGH zu diesem Streitpunkt steht noch aus. Es ist allerdings aufgrund der bisherigen Ausführungen nicht undenkbar (zur Begründung s. Kap. 5.2), dass zukünftig der Vorsteuerabzug ohne Abrechnungsdokument erfolgen kann, auch wenn dies im Widerspruch zur in der Rs. Terra Baubedarf getroffenen Aussage steht<sup>45</sup>, die wie dargestellt auch weiterhin nicht relativiert wurde. Dies würde die dahingehende Rechtsprechung des BFH (s. Kap. 3.1) auflösen. Unabhängig von dieser offenen Frage sind die unterschiedlichen Auffassungen des BFH und des EuGH hinsichtlich der Frage, ob die Rechnung formelle oder materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, schon für die Beantwortung der im Kap. 2.4 aufgeworfenen Folgefragen von entscheidender Bedeutung und führen m.E. zu den in der weiteren Ausführung darzustellenden Problemen.

## **4.2 Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen**

Der EuGH hat die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung bereits im Jahr 2010 für den Fall zugelassen, dass die ursprüngliche Rechnung ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung ausgewiesen hat und später tatsächlich korrigiert wurde<sup>46</sup>. Der EuGH stellte dabei bereits in diesem Urteil darauf ab, dass für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges lediglich das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen entscheidend ist. Im entschiedenen Einzelfall bestand hinsichtlich der materiell-rechtlichen Voraussetzungen kein Zweifel. Die

---

<sup>44</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, Rz 41, DStR 2017, S. 2544 -2548.

<sup>45</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 29.04.2004 Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, Rz 32, a.a.O. Fn 37.

<sup>46</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-368/09, Pannon Gep, Rz 45, DStR 2010, S. 1475 -1478.

durchgeführte Rechnungskorrektur entfaltete Rückwirkung. Darüber hinaus hat der EuGH auch in konsequenter Weiterführung des zitierten Urteils in weiteren Einzelfällen eine Rückwirkung zugelassen<sup>47</sup>. Wenn der EuGH die Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug betrachtet, kann die Rückwirkung bei tatsächlicher Rechnungskorrektur nicht überraschen. In den entschiedenen Urteilsfällen lagen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nach Ansicht des EuGH zweifelsfrei vor. Das Recht auf Vorsteuerabzug war bereits bei Ausstellung der fehlerhaften Rechnung entstanden. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges dahingehend, dass dieser erst mit ordnungsgemäßer Rechnung hätte erfolgen können, würde der Rechnung eine materiell-rechtliche Bedeutung zumessen. Ebendies hatte der EuGH aber bereits ausdrücklich verneint. Ausgehend davon und unter Beachtung, dass Art. 226 MwStSystRL (entsprechend auch § 14 Abs. 4 UStG) die einzelnen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung aufzählt, ist von einer generellen Möglichkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung auszugehen. Jedenfalls ist aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nicht zu deuten, dass der EuGH fest definierte Mindestanforderungen an eine korrigierbare Rechnung stellt.

Der EuGH hat diese Frage zwar nicht ausdrücklich beantwortet<sup>48</sup>. Würde der EuGH allerdings Mindestanforderungen an eine korrigierbare Rechnung stellen, könnte sich dadurch ein Widerspruch zu der grundlegend getroffenen Aussage ergeben, dass die Rechnung nur eine formale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

**Beispiel:** Der Unternehmer X erwirbt am 03.08.2017 für sein Unternehmen vom Unternehmer Y eine Maschine für 100.000 € netto (Lieferung und Rechnungsausstellung am 10.08.2017). Die Rechnung enthält alle erforderlichen Angaben mit Ausnahme der Bezeichnung des Leistungsempfängers. X macht die Vorsteuer in Höhe von 19.000 € in der Voranmeldung 08/2017 geltend. Die Rechnung wird am 06.11.2017 durch Ergänzung des Leistungsempfängers korrigiert. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen liegen zweifelsfrei im August vor.

Im Beispielfall liegt unstreitig eine fehlerhafte Rechnung vor. Konsequenterweise müsste nach auszulegender Rechtsprechung des EuGH der Vorsteuerabzug im August 2017 erfolgen (wenn der Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen gelingt), denn ansonsten würde die Rechnung das Recht auf Vor-

---

<sup>47</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 43, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

<sup>48</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

steuerabzug zumindest zeitlich einschränken und damit gegen den formalen Ansatz sprechen. Der BFH müsste aufgrund seiner definierten Mindestanforderungen (s. Kap. 3.3) allerdings den Vorsteuerabzug zwingend erst im November 2017 zulassen. Dies könnte der BFH auf den dargestellten materiell-rechtlichen Ansatz stützen. Es würde allerdings den Vorsteuerabzug zeitlich verschieben.

Somit ist festzuhalten, dass die unterschiedlichen Ansätze des EuGH und des BFH, ob die Rechnung formale oder materiell-rechtliche Voraussetzung ist, für die Frage der generellen Rückwirkung der Rechnungskorrektur und die Definition der Mindestanforderungen entscheidend sind. Nach jetzigem Stand der Rechtsprechung kann der BFH die Definition fester Mindestanforderungen an eine korrigierbare Rechnung und damit die nur eingeschränkte Rückwirkung der Korrektur (wenn die Mindestanforderungen vorliegen) grundsätzlich nicht mit der Rechtsprechung des EuGH in Einklang bringen. Der BFH müsste den o.g. Beispielsfall bei wörtlicher Auslegung entgegen der Rechtsprechung des EuGH entscheiden.

Sollte es zu dieser Entscheidung kommen, würde die zeitliche Verlagerung des Vorsteuerabzuges u.U. dazu führen, dass die Rückforderung der Umsatzsteuer für den ursprünglichen Zeitraum der Vollverzinsung nach § 233a AO unterliegt (insbesondere bei Feststellung des Mangels im Rahmen einer Betriebsprüfung). Der EuGH hat die Verzinsung nach § 233a AO bereits als nicht geeignete Sanktion für formelle Rechnungsmängel eingestuft<sup>49</sup>. Es liegt m.E. kein ersichtlicher Grund dafür vor, dass der EuGH diese Betrachtungsweise hinsichtlich des Beispielsfalls grundsätzlich ändern könnte.

Abschließend ist allerdings auch hier anzumerken, dass auch der EuGH in seiner aktuellen Rechtsprechung die Rechnung als ein wesentliches Element für die Überprüfbarkeit des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Steuerpflichtigen ansieht und für die Finanzverwaltung die Rechnung zur Überwachung der korrespondierenden Zahlung der Umsatzsteuer bedeutsam ist<sup>50</sup>. Er nennt allerdings keine zwingend erforderlichen Angaben, sodass hier im Einzelfall eine Grauzone bleibt. Der Umstand könnte allerdings dem BFH bei der Rechtfertigung seiner definierten Mindestanforderung dienen, da aus der Aussage durchaus abgeleitet werden kann, dass auch der EuGH bestimmte Rechnungsbestandteile zwingend als erforderlich ansieht, um eine rückwirkende Korrektur der Rechnung zuzulassen (zur Begründung s. Kap. 5.4).

---

<sup>49</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>50</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, Rz 41, a.a.O. Fn 44.

### 4.3 Berichtigung von Rechnungen

Neben der Frage der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung ist natürlich auch weiterhin die Frage der zwingenden Berichtigung der Rechnung von immenser Bedeutung. Der EuGH hat die Rechnung wie dargestellt als formale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug definiert. In diesem Fall ist eine Rechnungskorrektur bei strenger Auslegung nicht länger zwingend erforderlich. Dazu existieren allerdings eher schwammige Formulierungen des EuGH. Auf der einen Seite besteht die unmissverständliche Aussage, dass der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht durch formelle Mängel beschränkt werden darf<sup>51</sup>. Dies kann nur so interpretiert werden, dass eine Korrektur der fehlerhaften Rechnung nicht zwingend zu erfolgen hat. Einschränkend hat der EuGH allerdings auch betont, dass die Finanzverwaltung in diesem Fall über alle Angaben verfügen muss, die für die Feststellung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen erforderlich sind. Durch diese Einschränkung macht der EuGH m.E. ersichtlich, dass die Rechnungen auch weiterhin zwingend zu korrigieren sind, wenn sich Anzeichen ergeben, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht vorliegen könnten. Vor diesem Hintergrund versteht sich auch die Aussage des EuGH (die auf den ersten Eindruck widersprüchlich ist), dass der Steuerpflichtige für den Vorsteuerabzug im Besitz einer mit Art. 226 MwStSystRL im Einklang stehenden Rechnung sein muss<sup>52</sup>. Bezogen auf die Rechnungskorrektur hat der EuGH die Bedeutung der Rechnung dahingehend konkretisiert, dass die Rechnung der Finanzverwaltung ermöglichen muss, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzuges zu kontrollieren<sup>53</sup>. Folglich kann eine Rechnungskorrektur unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige durch geeignete Dokumente (sogenannte Annexe zur Rechnung) die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachweisen kann. Dazu hat der EuGH im Einzelfall ausdrücklich entschieden, dass die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug nicht verwehren darf, wenn die Rechnung keine detaillierte Leistungsbeschreibung enthält, durch die vorgelegten Annexe allerdings sämtliche erforderlichen Informationen vorliegen<sup>54</sup>. Eine explizite Verknüpfung zwischen Abrechnungsdokument und vorgelegten Annexen ist demnach nicht länger erforderlich. In diesem Fall musste die Rechnung nach Auffassung

<sup>51</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 01.03.2012 Rs. C-280/10, Polski Trawertyn, Rz 43, a.a.O. Fn 36, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>52</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 41, a.a.O. Fn 13.

<sup>53</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, Rz 41, a.a.O. Fn 44.

<sup>54</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, 45, a.a.O. Fn 13.

des EuGH nicht zwingend korrigiert werden. Über den entschiedenen Einzelfall hinaus dürften keine Anzeichen dafür sprechen, dass der EuGH bei anderen Rechnungsmängeln zu einer anderen Entscheidung kommt. Damit erübrigt sich durch diese Rechtsprechung in den meisten Fällen die Gefahr einer nicht mehr möglichen Rechnungsberichtigung durch den Rechnungsaussteller (z.B. wegen Insolvenz). Die Entscheidung erscheint unter Berücksichtigung der formellen Bedeutung der Rechnung nur logisch.

Auch in diesem Punkt erscheint die Diskrepanz zwischen der Auffassung des EuGH (formelle Voraussetzung) und des BFH (materielle Voraussetzung) bezüglich der Rechnung von entscheidender Bedeutung. Der BFH hat ausdrücklich offen gelassen, ob er eine Rechnung auch durch andere Dokumente als korrigiert betrachtet und damit dem EuGH folgt. Dies wäre streng betrachtet keine Option für den BFH, da er dann den Vorsteuerabzug trotz Vorliegen einer fehlerhaften Rechnung zulassen würde, mithin die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht vorlägen, die resultierenden Rechtsfolgen aber eintreten würden. Denn sowohl die nationale als auch multinationale Gesetzgebung fordern für die Rechnung, die aus mehreren Dokumenten besteht, eine eindeutige Verknüpfung zwischen den entsprechenden Dokumenten. Die lag allerdings im Urteilsfall nicht vor. Somit kann der BFH auch hilfsweise diese Argumentation nicht anführen.

Der EuGH muss zusammenfassend so verstanden werden, dass eine Rechnung nur im Ausnahmefall zu korrigieren ist. Die Frage bis zu welchem Zeitpunkt die Korrektur zu erfolgen hat, lässt der EuGH offen. In einem früheren Urteil<sup>55</sup> hatte der EuGH angedeutet, dass die Rechnungsberichtigung grundsätzlich vor dem Erlass der Entscheidung der Finanzverwaltung zu erfolgen habe. In der Rs. Senatex wurden die berichtigten Rechnungen z.T. erst im Einspruchsverfahren vorgelegt. Der EuGH hätte hier Klarheit schaffen können, konnte aber aufgrund der Anerkennung der berichtigten Rechnungen durch das Finanzamt die Frage unbeantwortet lassen<sup>56</sup>. Daraus kann m.E. abgeleitet werden, dass der EuGH die Frage des Berichtigungszeitpunktes der nationalen Finanzverwaltung bzw. Rechtsprechung überlasst. Die Regelungen des BFH sind dahingehend allerdings eindeutig formuliert (s. Kap. 3.4) und ermöglichen dem Unternehmer die weitreichendste Berichtigungsmöglichkeit. Insofern dürfte der EuGH nicht unternehmerfreundlicher entscheiden können.

---

<sup>55</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 08.05.2013 Rs. C-271/12, Petroma Transports, Rz 35, 36, DStRE 2013, S. 1310 – 1314.

<sup>56</sup> Vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, DStR 39/2016, S. 2249 ff. [S. 2253, Kap. 5].

## 5 Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung

### 5.1 Ist die Rechnung materielle oder formelle Voraussetzung?

Die dargestellten Problemfragen und ihre möglichen Lösungsansätze durch den BFH und den EuGH führen natürlich auch in der Fachliteratur zu erheblichen Diskussionen. Insbesondere die Frage der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung wurde im Zusammenhang mit den Urteilsfällen Barlis 06 und Senatex erneut der Prüfung unterworfen. An dieser Stelle soll erwähnt werden, dass bereits im Zuge des Urteils in der Rs. Pannon Gep über die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung diskutiert<sup>57</sup> und z.T. auch durch Finanzgerichte die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung bejaht wurde<sup>58</sup>. Zunächst möchte ich aber die grundlegende Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug klären. So wird im Schrifttum trotz der eindeutigen Qualifizierung des EuGH (formelle Voraussetzung) teilweise kontrovers diskutiert, ob die Rechnung nun formelle oder materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Der Großteil der Autoren bejaht dabei die Qualifizierung der Rechnung als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug<sup>59</sup> und folgt damit der Rechtsprechung des EuGH. Allerdings gibt es auch im Schrifttum z.T. trotz der Rechtsprechung des EuGH die Auffassung, dass die Rechnung eine materiellrechtliche Wirkung für den Vorsteuerabzug hat<sup>60</sup>, was m.E. mit den Ansatz des BFH in Einklang zu bringen ist. Übereinstimmend bejahen diese Autoren allerdings, dass sich die materiellrechtlichen Voraussetzungen lediglich aus dem

---

<sup>57</sup> Vgl. Leonhardt „Zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen“, NWB 1-2/2015, S. 18 ff. [S. 19, Kap. II, 1. Abs.], verneinend vgl. Seifert „Vorsteuerabzug und formelle Rechnungsanforderungen“, StuB 3/2014, S. 107, 108 [S. 108, Kap. II, 6. – 8. Abs.] – allerdings im Bezug auf eine Rechnung, die einen falschen Leistungsempfänger enthielt, bejahend wenn Mindestanforderungen vorliegen vgl. Weber „Rechnungsberichtigung“, NWB 22/2015, S. 1618 ff. [S. 1624, Kap. III, Nr. 4, 1. und 3. Abs.].

<sup>58</sup> Vgl. FG Köln, Urteil vom 16.10.2012, 8 K 2753/08, Rz 62, 67, EFG 2013, S. 168 – 172, vgl. FG Saarland, Beschluss vom 16.02.2012, 2 V 1343/11, Rz 27, EFG 2012, S. 1115 – 1117.

<sup>59</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 60, Kap. II, Nr. 2, 3. Abs.], vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, UR 12/2017, S. 456 ff. [S. 456, Kap. II, 2. Abs.], vgl. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, UStB 10/2016, S. 303 ff. [S. 304, Kap. II, 1. Abs.], vgl. Höink/Hudasch „Das Spannungsverhältnis – Rückwirkung der Rechnungsberichtigung sowie Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, BB 5.2017, S. 215 ff. [S. 218, Kap. II, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. cc), 1. Abs.].

<sup>60</sup> Vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, NWB 45/2016, S. 3374 ff. [S. 3380, Kap. III, Nr. 2, Buchst. a), letzter Abs.], vgl. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, NWB 8/2017, S. 564 ff. [S. 568, Kap. III, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. cc)].

Art. 168 Buchst. a) MwStSystRL<sup>61</sup> ergeben. Demnach entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung.

Auch weiterhin wird allerdings vereinzelt die Meinung vertreten, dass eine ordnungsgemäße Rechnung materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist<sup>62</sup>. Nach dieser Auffassung kann das Recht auf Vorsteuerabzug erstmals entstehen, wenn neben den in Art. 168 Buchst. a) MwStSystRL genannten Voraussetzungen auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Eine fehlerhafte Rechnung könnte in Konsequenz nicht das Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen. Diese Meinung mag unter Beachtung der Rechtsprechung zunächst absurd erscheinen, doch lässt sie sich nach dem strengen Wortlaut des Gesetzes durchaus begründen. Sowohl Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL als auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG fordern als Bedingung für die Ausübung des Vorsteuerabzuges eine Rechnung, die alle Angaben des Art. 226 MwStSystRL bzw. § 14 Abs. 4 UStG enthält, mithin im Sinne des Umsatzsteuerrechts als ordnungsgemäß anzusehen ist. Es ist also durchaus nachvollziehbar, dass die Qualifizierung der Rechnung durch den EuGH als formelle Voraussetzung als kritisch betrachtet wird und dem Wortlaut des Gesetzes nicht vollständig entspricht. Dies wird z.T. auch von Autoren so gesehen, die dem Ansatz des EuGH grundsätzlich folgen<sup>63</sup>.

Aus meiner Sicht ist die Rechnung dennoch als formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zu betrachten. Der grundlegende Sinn des Vorsteuerabzuges ist die Neutralität der Umsatzsteuer auf Unternehmerebene, sofern die materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der Unternehmer keine den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsätze tätigt. Diesen Grundsatz hat der EuGH wiederholend in mehreren Entscheidungen betont. Der Vorsteuerabzug ist als integraler Bestandteil des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems grundsätzlich nicht einzuschränken (s. Kap. 4.1). Bei Zahlung der Eingangsrechnung erfolgt unumgänglich eine Belastung des Unternehmers durch die Umsatzsteuer (Zahlung des Bruttobetrag). Die Neutralität der Umsatzsteuer wird durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erreicht. So entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSystRL bereits, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht. Für diesen An-

---

<sup>61</sup> Vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2250, Kap. 2.1 – ausdrückliche Formulierung].

<sup>62</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 172. Lieferung, § 15 UStG, Rz 119.2.

<sup>63</sup> Vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3382, Kap. III, Nr. 3, 1. und 3. Abs.].

spruch ist eine Rechnung keine materiell-rechtliche Voraussetzung. Im Umkehrschluss können sich die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzuges nur aus Art. 168 Buchst. a) MwStSystRL ergeben. Ein expliziter Verweis auf eine ordnungsgemäße Rechnung ist dort nicht zu erkennen.

Der Rechnung ist insofern Bedeutung zuzumessen, dass sie für die Ausübung des Vorsteuerabzuges nach jetziger Rechtsprechung Voraussetzung ist. Das Vorliegen einer Rechnung ist demnach formal wichtig für die Geltendmachung, nicht für die Entstehung. Somit kann sie keine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein. Der Wortlaut des Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL, der für die Ausübung des Vorsteuerabzuges eine ordnungsgemäße Rechnung fordert (mit allen Angaben des Art. 226 MwStSystRL), wird durch den EuGH teleologisch reduziert. Der EuGH nimmt m.E. dazu eindeutig<sup>64</sup> mit seiner Forderung Stellung, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, wenn die materiell-rechtlichen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige (bzw. die von ihm vorgelegte Rechnung) bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt<sup>65</sup>.

Die Qualifizierung als formelle Voraussetzung ist meiner Meinung nach auch dafür entscheidend, dass der EuGH und in neuerer Rechtsprechung auch der BFH eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung überhaupt zulassen. Um eine Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung zu ermöglichen, kann die ordnungsgemäße Rechnung als solche nicht materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein.

**Beispiel:** Eine ansonsten fehlerfreie Eingangsrechnung (Lieferung 04/2014, Rechnung ausgestellt am 16.04.2014) weist eine falsche USt-Id-Nr. des leistenden Unternehmers aus und verstößt damit gegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Die Rechnung wird durch Angabe der zutreffenden USt-Id-Nr. am 14.12.2017 korrigiert.

Sofern die Rechnung materiell-rechtliche Voraussetzung wäre, würden im Beispielfall diese erstmals im Dezember 2017 vorliegen. Ein Vorsteuerabzug im April 2014 würde schon daran scheitern, dass eine Rechtsfolge nicht eintreten

---

<sup>64</sup> Dazu a.A. vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3382, Kap. III, Nr. 3, 3. Abs. – dort entsprechender Hinweis auf teleologische Reduzierung des EuGH].

<sup>65</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 38, a.a.O. Fn 13.

kann, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen nicht vorliegen. Jedenfalls ist eine Rechnungskorrektur nicht als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, sondern als Beweismittel im Sinne des § 173 AO einzuordnen<sup>66</sup>. Wenn man also die Rückwirkung zulässt, dann kann es keine Zweifel an der formellen Bedeutung der Rechnung geben, da anderenfalls ein innerer Widerspruch entstehen würde, der nicht aufgelöst werden könnte.

Im Schrifttum wird die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung in den entschiedenen Einzelfällen zum größten Teil uneingeschränkt geteilt<sup>67</sup>. Diese Entscheidung war nach Meinung einiger Autoren überfällig<sup>68</sup>. Die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung schränkt den Formalismus im Umsatzsteuerrecht erheblich ein. Insbesondere die Problematik um die Vollverzinsung gemäß § 233a AO hat damit in den meisten Fällen nach Meinung der Kommentatoren ausgedient<sup>69</sup>. Gleichwohl soll erwähnt werden, dass einige Autoren auch weiterhin daran festhalten, dass eine Rechnungskorrektur generell nicht zurückwirken kann<sup>70</sup>.

Ich möchte mich hier der Meinung der Vielzahl der Autoren und der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH anschließen. Die Entscheidung, dass die Rechnungskorrektur in den entschiedenen Einzelfällen zurückwirkt, ist im Zusammenhang mit der getroffenen Aussage, dass der Vorsteuerabzug auch bei formellen Mängeln zu gewähren ist, folgerichtig. Alles andere hätte den Ansatz der formellen Voraussetzung ad absurdum geführt. Hätte der EuGH die Rückwirkung verneint, könnte die ordnungsgemäße Rechnung nur als materielle Voraussetzung betrachtet werden. Im Umkehrschluss hätte in diesem Fall der EuGH seiner eigenen Aussage widersprochen, denn er hätte den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges von einer ordnungsgemäßen Rechnung abhängig gemacht. Da-

---

<sup>66</sup> Vgl. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, a.a.O. Fn 60 [S. 569, Kap. III, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. ee), 1. Abs.], a.A. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2253, Kap. 6.1].

<sup>67</sup> Vgl. z.B. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, a.a.O. Fn 59 [S. 304, Kap. II, 1. Abs.], vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3388, Fazit], vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2254, Kap. 7].

<sup>68</sup> Vgl. z.B. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, a.a.O. Fn 60 [S. 569, Kap. III, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. bb), 2. Abs. – aus Formulierung „zum Aufatmen“], vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, a.a.O. Fn 8 [S. 24, Kap. X, 2. Abs.].

<sup>69</sup> Vgl. Wengerofsky/Rolfes „Pflichtangaben in Rechnungen“, StuB 7/2017, S. 253 ff. [S. 259, Kap. IV, Nr. 3 – Praxishinweis], vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 456, Kap. I], vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2254, Kap. 7].

<sup>70</sup> Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 172. Lieferung, § 15 UStG, Rz 124, korrespondierend zu Qualifizierung der Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung.

mit wird auch aus meiner Sicht die Verzinsung nach § 233a AO in Fällen einer möglichen Rückwirkung der Rechnungsberichtigung entfallen.

Aus Sicht der Praxis ist die Entscheidung m.E. von immenser Bedeutung und kann in Unternehmerkreisen nur begrüßt werden. Bisher musste der Unternehmer bei einer Prüfung durch die Finanzverwaltung stets befürchten, dass der Vorsteuerabzug aufgrund von Rechnungsmängel für den Zeitpunkt des ursprünglichen Leistungsbezuges versagt wird. Eine erfolgte Rechnungskorrektur wirkte erst im Zeitpunkt der Korrektur.

**Beispiel:** Der Unternehmer U erwirbt am 03.11.2014 für sein Unternehmen vom Unternehmer X eine Maschine für 100.000 € netto (Lieferung der Maschine und Rechnungsausstellung am 10.11.2014). Die Rechnung enthält alle Angaben des § 14 Abs. 4 UStG mit Ausnahme der USt-Id-Nr./Steuernummer des Leistenden. U macht die Vorsteuer in Höhe von 19.000 € in der Voranmeldung 11/2014 geltend. Im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung im Jahr 2017 verweigert die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die Rechnung die Ust-Id-Nr./Steuernummer nicht enthält (Verstoß gegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG) und korrigiert den Umsatzsteuerbescheid 2014 (Bescheiddatum: 13.07.2017). X korrigiert die Rechnung am 09.07.2017. Daraufhin macht U den Vorsteuerabzug mit Voranmeldung 07/2017 erneut geltend.

Im Beispielsfall wurde der Vorsteuerabzug aufgrund der fehlerhaften Rechnung nach bisheriger Ansicht nicht endgültig versagt, sondern nur zeitlich verschoben. Die Finanzverwaltung änderte zu Recht den Umsatzsteuerbescheid 2014. Damit verbunden war eine zwingende Zinsfestsetzung gemäß § 233a AO (ab 01.04.2016 bis 16.07.2017 für 15 Monate = 7,5 Prozent = 1.425 €).

Geht man davon aus, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer in entstandener Höhe tatsächlich an den Fiskus gezahlt hat, ist dem Staat aus der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Zeitpunkt der fehlerhaften Rechnung kein Nachteil und dem Leistungsempfänger kein finanzieller Vorteil entstanden<sup>71</sup>. Die Sinnhaftigkeit der Verzinsung nach § 233a AO ist nach meiner Auffassung schon deshalb in Frage gestellt, da ein Liquiditätsvorteil offensichtlich nicht gegeben ist. Flankierend dazu ist zu erwähnen, dass die zeitliche Verschiebung lediglich aufgrund eines formellen Mangels erfolgt, den der Unternehmer u.U. nur schwerlich nachprüfen kann. Die endgültige finanzielle Belastung aus der Um-

---

<sup>71</sup> Vgl. Grambeck: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung“, StuB 7/2017, S. 260 ff. [S. 263, Kap. IV].

satzsteuer war in Form der zu zahlenden Zinsen in den meisten Fällen nicht unerheblich, da die durchgeführten Prüfungen in der Regel erst weit nach Beginn des Verzinsungszeitraumes stattgefunden hatten. Ergänzend möchte ich darauf hinweisen, dass der BFH in mehreren Verfahren<sup>72</sup> (z.T. noch anhängigen Verfahren) über die Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes zu entscheiden hatte bzw. hat. Zudem hat der EuGH die Nachzahlungszinsen im Urteilsfall Senatex mittlerweile als ungeeignete Sanktion für formelle Rechnungsmängel eingestuft<sup>73</sup>, da eine finanzielle Belastung gegen den Neutralitätsgrundsatz der Umsatzsteuer verstößt<sup>74</sup>. Den darüber hinaus z.T. vertretenen Standpunkt, die Umsatzsteuer aus der Vollverzinsung generell auszunehmen<sup>75</sup>, halte ich für zu weit führend, da hier auch tatsächliche Liquiditätsvorteile (z.B. wegen zu gering erklärter Umsätze, die erst im Rahmen einer Betriebsprüfung festgesellt werden) begünstigt behandelt werden würden.

Durch die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung entfallen die Verschiebung des Vorsteuerabzuges und damit die verbundene Zinsfestsetzung, die als Sanktion der Finanzverwaltung gegenüber dem Unternehmer durch die Autoren kritisiert wurde<sup>76</sup>. Aus meiner Sicht ist diese Kritik unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen durchaus berechtigt und die dahingehende Entscheidung zu begrüßen.

An dieser Stelle möchte ich allerdings darauf hinweisen, dass die Rechnungskorrektur in den Entscheidungen Senatex und den Folgeentscheidungen des BFH<sup>77</sup> bereits tatsächlich stattgefunden hatte. Ob die Zinsfestsetzung damit tatsächlich der Vergangenheit angehört, kann aus den bisher entschiedenen Einzelfällen nicht abschließend beurteilt werden. Denn der EuGH hat über die entschiedenen Einzelfälle hinaus offen gelassen, ob eine Rechnungskorrektur generelle Rückwirkung entfalten kann. Der EuGH hat lediglich entschieden, dass, sofern die

---

<sup>72</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2014 – IX R 31/13, Rz 13, 14, BStBl. II 2014, S. 925 – der Zinssatz wurde für Zeiträume bis 21.03.2011 als verfassungsmäßig angesehen, aktuell anhängig, vgl. BFH VIII R 36/16 aus Vorverfahren FG München, Urteil vom 21.07.2015 - 6 K 1144/15 – juris.

<sup>73</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 41, 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>74</sup> Vgl. Eckert „Rückwirkende Berichtigung von fehlerhaften Rechnungen in der Umsatzsteuer zulässig“, BBK 20/2016, S. 1007 ff. [S. 1007, Kap. I, 3. Abs.].

<sup>75</sup> Vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, a.a.O. Fn 8 [S. 21-22, Kap. VI].

<sup>76</sup> Vgl. Kemper „Die „Sanktion“ von Rechnungsmängeln nach den EuGH-Entscheidungen Senatex und Barlis 06“, DStR 13/2017, S. 702 ff. [S. 702, Kap. 1, 3. Abs.].

<sup>77</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 21, a.a.O. Fn 10, vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 64/14, Rz 14, a.a.O. Fn 17, vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, Rz 16, a.a.O. Fn 18.

materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorliegen, der Steuerpflichtige ein Abrechnungsdokument besitzen muss. Der Vorsteuerabzug kann auch dann nicht eingeschränkt werden, wenn dieses Abrechnungsdokument formelle Mängel aufweist, sofern die Finanzverwaltung alle notwendigen Informationen zur Verfügung hat. Ob und ggf. welche Anforderungen der EuGH an eine korrigierbare Erstrechnung stellt, bleibt dabei aber ausdrücklich offen.

## 5.2 Ist die Rechnung für den Vorsteuerabzug entbehrlich?

In mehreren Urteilen fordert der EuGH, dass der Steuerpflichtige für die Ausübung des Vorsteuerabzuges im Besitz einer Rechnung sein muss<sup>78</sup>. Die aufgeworfene Frage könnte demnach schnell und abschließend geklärt werden. Der Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige über kein Abrechnungsdokument verfügt. So hatte der EuGH auch in seiner früheren Rechtsprechung ausdrücklich entschieden<sup>79</sup>, dass ein Vorsteuerabzug ohne Vorliegen einer Rechnung ausgeschlossen sei. Der überwiegende Teil der Autoren folgt in diesem Punkt dem EuGH und verneint den Vorsteuerabzug für den Fall, dass der Steuerpflichtige nicht über ein Abrechnungsdokument verfügt<sup>80</sup>. Die Begründung hierfür liegt u.a. darin, dass die (wenn auch unvollständige) Rechnung der Finanzverwaltung die Möglichkeit gibt, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Rechtes auf Vorsteuerabzug zu kontrollieren<sup>81</sup>.

Dennoch wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass der EuGH so zu verstehen wäre, dass eine Rechnung für den Vorsteuerabzug entbehrlich ist<sup>82</sup>. Die Begründung stützt sich im Wesentlichen auf die Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts. Der EuGH würde durch das wiederholte Voranstellen des Neutralitätsgrundsatzes der Mehrwertsteuer sowie des Grundsatzes, dass der Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann, zum Ausdruck bringen, dass es nicht um den Besitz einer Rechnung, sondern vielmehr um die Er-

---

<sup>78</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 01.03.2012 Rs. C-280/10, Polski Trawertyn, Rz 41, a.a.O. Fn 36, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 39, a.a.O. Fn 13.

<sup>79</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 29.04.2004 Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, Rz 32, 34, a.a.O. Fn 37.

<sup>80</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. II, 4. Abs.], vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3388, Fazit], vgl. Grambeck: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges zeitliche Rückwirkung“, a.a.O. Fn 71 [S. 263, Kap. III, letzter Abs.], vgl. Nacke „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts, NWB 41/2017, S. 3124 ff. [S. 3128, Kap. I, Nr. 4 Buchst. a)].

<sup>81</sup> Vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3379, Kap. III, Nr. 1, 1. Abs.].

<sup>82</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 59, Kap. I, Nr. 3, 1. Abs., S. 61, 62, Kap. III, Nr. 1].

reichung der vorgenannten Grundsätze geht<sup>83</sup>. So kann daraus die Begründung gezogen werden, dass eine Rechnung für den Vorsteuerabzug entbehrlich ist, denn entscheidend seien für den Vorsteuerabzug die materiell-rechtlichen Voraussetzungen und nicht bloße Formalvoraussetzungen wie eine Rechnung. So kann der Vorsteuerabzug ohne Rechnung in Betracht kommen, wenn die wirtschaftliche Belastung durch die Umsatzsteuer (Entrichtung des Rechnungsbetrages auch ohne Vorliegen einer Rechnung) tatsächlich erfolgt ist<sup>84</sup> und die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorliegen. Vergleichend wird angeführt, dass auch bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und bei innergemeinschaftlichen Erwerben eine Rechnung für den Vorsteuerabzug nicht vorliegen muss, sofern die Finanzverwaltung über den Nachweis verfügt, dass die Steuer geschuldet wird<sup>85</sup>. Nichts anderes könnte demnach für den Leistungsbezug gelten, wenn die Finanzverwaltung über die notwendigen Informationen verfügt, die das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers belegen. Das Festhalten an einer Rechnung wäre unverhältnismäßiger Formalismus.

Diese abweichende Meinung enthält durchaus interessante Aspekte, vermag allerdings nicht abschließend zu überzeugen und spiegelt m.E. auch nicht die Auffassung des EuGH zutreffend wider. Ich schließe mich hier der Mehrzahl der Autoren an und sehe die Rechnung für den Vorsteuerabzug auch weiterhin als erforderlich an. Dies lässt sich schon aus den eindeutigen Formulierungen des EuGH ableiten. Auch in der neueren Rechtsprechung hat der EuGH entschieden, dass die Rechnung insoweit Angaben enthalten muss, dass die Steuerverwaltung die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen eines Vorsteuerabzugsrechtes kontrollieren kann<sup>86</sup>. Diese Formulierung zeigt, dass die Kontrollfunktion der Rechnung auch weiterhin gegeben sein muss, um überhaupt das Recht auf Vorsteuerabzug zu gewähren. Denn nicht anders kann der EuGH verstanden werden, wenn er eine Kontrolle anhand von Rechnungsangaben fordert. Diese liefern m.E. wesentliche Indizien für das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen. Aus den Angaben zum Leistenden und zum Leistungsempfänger (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) kann abgeleitet werden, dass die Beteiligten tatsächlich Unternehmer sind und damit eine Grundvoraussetzung

---

<sup>83</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 59, Kap. I, Nr. 3, 2. und 3. Abs.].

<sup>84</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 62, Kap. III, Nr. 2, 1. - 3. Abs.] – insofern auch kein Widerspruch zur Rs. Terra Baubedarf, da dort keine Rechnung und keine Zahlung vorlag.

<sup>85</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 62, Kap. III, Nr. 8 Buchst. a) und b)].

<sup>86</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, Rz 41, a.a.O. Fn 44.

des Vorsteuerabzuges erfüllt sein kann. Aus der Leistungsbeschreibung kann u.U. (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) indiziert werden, dass ein Leistungsbezug auch tatsächlich für das Unternehmen des Leistungsempfängers stattgefunden hat, da aus einer detaillierten Leistungsbeschreibung entnommen werden kann, welcher Umsatz konkret ausgeführt wurde. Darüber hinaus liefert die Leistungsbeschreibung auch Anhaltspunkte zum Steuersatz und zu einer ggf. anzuwendenden Steuerbefreiung<sup>87</sup>. Auch für die Gesetzlichkeit der geschuldeten Umsatzsteuer können die Rechnungsangaben durchaus wertvolle Indizien liefern. Wenngleich offen zugestanden werden muss, dass eine Rechnung (unabhängig davon, ob sie ordnungsgemäß ist oder nicht) keinesfalls das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen beweisen kann, so erscheint zumindest das Risiko des Nichtvorliegens eingeschränkt. Daran scheitert m.E. auch die Auffassung, dass eine Rechnung für den Vorsteuerabzug gänzlich entbehrlich sein kann. Denn auch die Autoren erkennen an, dass eine Rechnung nur entbehrlich sein kann, wenn die Finanzverwaltung über alle notwendigen Angaben verfügt. Hier bleibt die Frage offen, wie der Nachweis ohne Rechnung denn aussehen könnte. Für die innergemeinschaftlichen Erwerbe könnten die Informationen durch die Finanzverwaltung ggf. anhand der Zusammenfassenden Meldungen beschafft und geprüft werden. Im Falle der Umkehr der Steuerschuldnerschaft kann m.E. nicht davon ausgegangen werden, dass eine Rechnung vollumfänglich entbehrlich ist, sondern diese ebenfalls nur rückwirkend korrigiert werden kann bzw. eine Korrektur einer fehlerhaften Rechnung entbehrlich ist, wenn die Finanzverwaltung über die notwendigen Angaben zur Prüfung des Vorsteuerabzugs verfügt<sup>88</sup>. Denn im zitierten Urteilsfall lagen ebenfalls Rechnungen vor. Insofern kann auch aus dieser Rechtsprechung des EuGH nicht hergeleitet werden, dass eine Rechnung vollkommen entbehrlich ist.

In den Fällen des Vorsteuerabzuges aus Leistungen wird es nur schwerlich möglich sein, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen ohne ein Abrechnungsdokument glaubhaft, eindeutig und leicht nachprüfbar zu belegen. Hierfür kommen nur Vertrags- und Bankdokumente (z.B. Kontoauszüge) in Betracht, aus denen die Voraussetzungen und die finanzielle Belastung hervorgehen könnten. Dieser Objektivbeweis kann nach Ansicht einiger Autoren im Ausnahmefall ausreichen,

---

<sup>87</sup> Vgl. von Harenne „Rechnungsbegriff des § 14c UStG und das Merkmal der „Leistungsbeschreibung“ i.S.d. § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG“, a.a.O. Fn 4 [S. 170, Kap. IV, 1. Abs.].

<sup>88</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 30.09.2010 Rs. C-392/09, *Uszodaépítő*, Rz 37, 40, UR 2010, S. 948 – 952.

einen Vorsteuerabzug ohne Rechnung geltend zu machen<sup>89</sup>. Dies wäre im Einzelfall mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden, da eine einheitliche Verfahrensweise kaum denkbar erscheinen kann. Schon allein dieser Umstand rechtfertigt es meiner Meinung nach weiterhin den Vorsteuerabzug vom Besitz einer Rechnung abhängig zu machen, weil ein Objektivbeweis im Massenverfahren nicht praktikabel erscheint.

Zudem erleidet der Steuerpflichtige keinen Rechtsverlust, wenn der Vorsteuerabzug an den Besitz einer Rechnung gekoppelt wird, da das Recht nicht endgültig versagt, sondern nur zeitlich verschoben wird<sup>90</sup>. Sofern der Steuerpflichtige seinen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf Erteilung einer Rechnung nicht zeitnah durchsetzt und Zahlungen ohne Rechnung leistet, ist er insoweit nicht schutzwürdig<sup>91</sup>. Im Regelfall wird der Steuerpflichtige ohne eine Rechnung nicht leisten, wodurch die Frage eines finanziellen Nachteils gar nicht entsteht.

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass der Steuerpflichtige für die Ausübung des Vorsteuerabzuges eine Rechnung besitzen muss. Diese kann, sofern sie fehlerhafte oder fehlende Angaben enthält, rückwirkend berichtigt werden.

### **5.3 Welche Mindestanforderungen gibt es für eine korrigierbare Rechnung?**

Bereits aus meinem Zwischenfazit ist erkennbar, dass sich an die Problemfrage der Rückwirkung eine ganz entscheidende Folgefrage anschließt. Kann jedes fehlerhafte Abrechnungsdokument als berichtigungsfähige Rechnung angesehen werden oder stellt die Rechtsprechung Mindestanforderungen? Der EuGH hat die Frage nach Mindestanforderungen nicht ausdrücklich beantwortet<sup>92</sup>. Ausgangspunkt für die Beantwortung der Frage sind die definierten Mindestanforderungen des BFH<sup>93</sup>.

Die Problematik der Mindestanforderungen ergibt sich m.E. aus der Funktion, die eine Rechnung für die Finanzverwaltung erfüllen kann. Wie bereits beschrieben (s. Kap. 5.2) kann die Rechnung wesentliche Indizien für das Vorliegen der mate-

---

<sup>89</sup> Vgl. Höink/Hudasch „Das Spannungsverhältnis – Rückwirkung der Rechnungsberichtigung sowie Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, a.a.O. Fn 59 [S. 221, Kap. IV, Nr. 1, letzter Abs. – allerdings bei grundsätzlicher Verneinung des Vorsteuerabzugs ohne Rechnung].

<sup>90</sup> Vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 863, Kap. III, Nr. 4, Buchst. d)].

<sup>91</sup> Vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 863, Kap. III, Nr. 4, Buchst. d), Doppelbuchst. aa)].

<sup>92</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

<sup>93</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 19, a.a.O. Fn 10.

riell-rechtlichen Voraussetzungen liefern. Eine Definition von Mindestanforderungen kann daher m.E. nur dazu dienlich sein, dass eine effektive Kontrolle der materiell-rechtlichen Voraussetzungen anhand von Rechnungsangaben möglich erscheint, wenngleich nochmals festgestellt werden muss, dass eine Rechnung diese keinesfalls beweisen kann. Dahingehend ist auch die kritische Betrachtung einiger Autoren zum Vorgehen der Finanzverwaltung und des BFH nachvollziehbar, die den Vorsteuerabzug aus der fehlerhaften Rechnung bei jedwedem Verstoß gegen Rechnungsangaben des § 14 Abs. 4 UStG versagten<sup>94</sup>.

Sofern eine Rechnung für den Vorsteuerabzug durch die Autoren als nicht entbehrlich erachtet wird, schließen sie sich grundsätzlich der Meinung des BFH an, dass eine Rechnung definierte Mindestanforderungen enthalten muss, um überhaupt eine berichtigungsfähige Erstrechnung zu sein. Der BFH hatte gefordert, dass die Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten muss und sich dabei auf seine Rechtsprechung zum § 14c UStG gestützt<sup>95</sup>. Diesem Ansatz folgen einige Autoren<sup>96</sup>. Dazu gibt es aber auch kritische Stimmen<sup>97</sup>. Angriffspunkt dieser Autoren ist vor allem die unterschiedliche Zielsetzung des § 14c UStG und des Vorsteuerabzuges, wonach die Frage gestellt wird, ob sich die Mindestanforderungen ohne weitere Prüfung auf den Vorsteuerabzug übertragen lassen. Der unberechtigte/unrichtige Steuerausweis nach § 14c UStG soll die Gefährdung des Steueraufkommens durch Abrechnungsdokumente verhindern, die aufgrund ihrer Merkmale den Anschein erwecken, das Recht auf Ausübung des Vorsteuerabzuges zu begründen<sup>98</sup>. Dazu bedarf es allerdings im Gegensatz zu einer Rechnung nach § 14 UStG eines

---

<sup>94</sup> Vgl. Langer/Hammerl: „Rechnungspflichtangaben: Neues BMF-Schreiben relativiert Regelungen im Einzelnen“, NWB 47/2013, S. 3674 ff. [S. 3676, Kap. III Buchst. b)] – Kritik am Umgang der Finanzverwaltung mit ungenauen Bezeichnungen, vgl. Radeisen „Rückwirkende Rechnungsberichtigung nach Gemeinschaftsrecht“, a.a.O. Fn 7 [S. 214, Kap. III, Nr. 1 – aus Formulierung „mit mehr Augenmaß geprüft“], vgl. Höink/Hudasch „Das Spannungsverhältnis – Rückwirkung der Rechnungsberichtigung sowie Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, a.a.O. Fn 59 [S. 215, Kap. I, Nr. 1].

<sup>95</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 17.02.2011 – V R 39/09, Rz 25, a.a.O. Fn 23.

<sup>96</sup> Vgl. Grambeck: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung“, a.a.O. Fn 71 [S. 263, Kap. III, Nr. 2, 2. Abs.], vgl. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, a.a.O. Fn 60 [S. 568, Kap. III, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. cc), 1. Abs.], vgl. Kemper „Die „Sanktion“ von Rechnungsmängeln nach den EuGH-Entscheidungen Senatex und Barlis 06“, a.a.O. Fn 76 [S. 705, Kap. 3.3, 2. Abs.].

<sup>97</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. III, 1. und 2. Abs.], vgl. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, a.a.O. Fn 59 [S. 305, Kap. II, Nr. 1, 3. Abs.].

<sup>98</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. III, 2. Abs.], vgl. von Harenne „Rechnungsbegriff des § 14c UStG und das Merkmal der „Leistungsbeschreibung“ i.S.d. § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG“, a.a.O. Fn 4 [S. 170, 171, Kap. V].

offenen Steuerausweises. Die Rechnung nach § 14 UStG soll über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnen. Sie greift damit wesentliche Tatbestandsmerkmale des Leistungsaustausches auf. Anhand der Rechnungsinhalte sollen die Entrichtung der Steuern und der zutreffende Vorsteuerabzug kontrolliert werden<sup>99</sup>. Aus der unterschiedlichen Normenbedeutung können kein einheitlicher Rechnungsbegriff und damit auch keine einheitlichen Mindestanforderungen gefolgert werden. Ein Teil der Autoren betrachtet die Frage nach den Mindestanforderungen damit auch vom BFH noch nicht als höchstrichterlich beantwortet<sup>100</sup> und definiert eigene Mindestanforderungen. Während sich die Autoren weitestgehend darüber einig sind, dass die Rechnung insbesondere der Kontrolle der materiell-rechtlichen Voraussetzungen dienen soll, weichen die definierten Mindestanforderungen dennoch voneinander ab. So wird die Meinung vertreten, dass lediglich die Bezeichnung des Leistenden, des Leistungsempfängers, der Gegenleistung und der Leistungsbeschreibung für eine korrigierbare Erstrechnung erforderlich ist<sup>101</sup>. Andere Meinungen fordern den Namen und die Anschrift sowie die Steuernummer bzw. USt-Id-Nr. des leistenden Unternehmers, die Leistungsbeschreibung, das Entgelt und das Leistungsdatum<sup>102</sup>.

Die aufgeworfene Frage verkompliziert sich noch durch die Frage, ab wann die Mindestangaben in einer Erstrechnung tatsächlich vorliegen. Die Rechnung muss diesbezügliche Angaben (Mindestanforderungen) enthalten und die Angaben dürfen nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie fehlenden Angaben gleich kämen<sup>103</sup>. Dies hat bereits dazu geführt, dass der BFH eine Rückwirkung der Rechnungskorrektur zugelassen hat, obwohl die Erstrechnung fehlerhafte Angaben zum Leistungsempfänger enthielt<sup>104</sup>.

Ich möchte zunächst den letztgenannten Punkt aufgreifen. Nach meiner Auffassung schafft der BFH eine rechtliche Grauzone (s. Kap. 3.3). Der BFH hat m.E. nur klargestellt, dass eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung nicht in Betracht kommt, wenn die Rechnung keine Angaben zu einer der definierten Mindestanforderungen enthält. Für diesen Fall kommt die Berichtigung der Rech-

---

<sup>99</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. III, 1. und 2. Abs.].

<sup>100</sup> Vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2252, Kap. 3, letzter Abs.].

<sup>101</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. III, 3. Abs.].

<sup>102</sup> Vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3379, Kap. III, Nr. 1, 3. Abs.].

<sup>103</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 19, a.a.O. Fn 10.

<sup>104</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, Rz 15, a.a.O. Fn 18.

nung auch weiterhin der Ausstellung einer Erstrechnung gleich und der Vorsteuerabzug ist erst mit Berichtigung möglich. Die Formulierung „dürfen nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein“ lässt unendlichen Spielraum für Interpretationen. Eine Konkretisierung, ab welchem Zeitpunkt eine Rechnung den Anforderungen nicht entspricht und somit nicht rückwirkend berichtigt werden kann, lässt sich nach meiner Auffassung nicht darstellen. Es wird immer abhängig vom Einzelfall bleiben, ob die fehlerhaften Angaben noch berichtigungsfähig sind.

**Beispiel:** Die ansonsten fehlerfreie Rechnung ist auf den Leistungsempfänger „GmbH“ mit zutreffender Adressierung an den Firmensitz ohne Hausnummer ausgestellt.

Unstreitig liegt eine fehlerhafte Rechnung vor, die den Leistungsempfänger unrichtig bezeichnet und damit gegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG verstößt. Die Rechnung ist grundsätzlich nur berichtigungsfähig, wenn die Angaben so konkret sind, dass der Leistungsempfänger zu identifizieren ist. Würde es sich beim Leistungsempfänger um die einzig tätige GmbH am Adressierungsort handeln, wäre zumindest eine Identifizierung möglich. Die Rechnungsberichtigung müsste wohl Rückwirkung entfalten. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn unter der bezeichneten Anschrift (Straßenname) mehrere GmbHs tätig wären und damit eine potenzielle Verwechslungsgefahr denkbar ist.

Sowohl für den Unternehmer als auch für die Finanzverwaltung ergibt sich aus der aufgeworfenen Frage eine rechtliche Unsicherheit. Sofern also eine Rechnung gegen Mindestanforderungen verstößt und berichtigt wird, ist nach meiner Auffassung (wie auch im Beispielfall dargestellt) weiterhin unklar, ob diese Rückwirkung entfalten kann oder mit der Berichtigung eine Erstrechnung vorliegt und damit verbunden, zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug tatsächlich möglich ist. Die Finanzverwaltung wird tendenziell eher dazu neigen, dass die ursprüngliche Rechnung nicht hinreichend bestimmt und der Vorsteuerabzug demnach erst im Zeitpunkt der Berichtigung möglich ist. Damit lebt auch weiterhin das Thema des § 233a AO auf, sofern der Vorsteuerabzug aufgrund der ursprünglichen Rechnung geltend gemacht und erst nach Beginn des Verzinsungszeitraumes korrigiert wird.

Die Unternehmer und deren steuerliche Berater werden die gegenteilige Argumentation vertreten und die hinreichende Bestimmtheit der fehlerhaften Angaben bejahen. Die Berichtigung der Rechnung würde nach dieser Argumentation

Rückwirkung entfalten und der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Erstrechnung erhalten bleiben.

Die abweichenden Sichtweisen bergen auch in der Zukunft weiterhin die Gefahr, dass sie Gegenstand von Einspruchs- und Klageverfahren sind<sup>105</sup>. Der BFH hat dann die Möglichkeit die Interpretationsspielräume zumindest einzuschränken und eine klarere Richtung vorzugeben, welche fehlerhaften Angaben einer hinreichenden Bestimmung noch genügen<sup>106</sup>. Allerdings dürfte eine zweifelsfreie Bestimmung aufgrund der Umstände des gelagerten Einzelfalles nur möglich erscheinen, wenn der BFH eine Aussage treffen würde, dass jegliche Verstöße gegen (wie auch immer zu definierende) Mindestanforderungen dazu führen, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der berechtigten Rechnung erfolgen darf. Diese Aussage sind der BFH und auch der EuGH bisher allerdings schuldig geblieben.

Unabhängig davon bleibt die Frage zu diskutieren, welche Mindestanforderung eine Rechnung enthalten sollte. Ich schließe mich der geäußerten Meinung an, dass eine Erstrechnung grundsätzlich Mindestangaben enthalten muss, um rückwirkend berichtigungsfähig zu sein. Die Begründung hierfür liefert m.E. schon die Annahme des gegenteiligen Falles. Würde eine Rechnung keine Mindestanforderungen benötigen, könnte im Extremfall auch eine Rechnung, in der sämtliche Rechnungsangaben fehlerhaft sind, mit Rückwirkung berichtigt werden. Dies käme dem Fall gleich, dass gar keine Rechnung vorhanden ist<sup>107</sup>. Doch sowohl der EuGH, als auch der BFH sehen den Besitz einer Rechnung für den Vorsteuerabzug weiterhin als nicht entbehrlich an (s. Kap. 5.2). Damit ist im Umkehrschluss auch abzuleiten, dass auch der EuGH Mindestanforderungen an eine korrigierbare Erstrechnung stellt, allerdings diese (noch) nicht benennt. Vielmehr ist für den EuGH entscheidend, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen und gegenüber der Finanzverwaltung belegt werden können. Folglich müssen die Mindestanforderungen so definiert werden, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen aus der Erstrechnung für die Finanzverwaltung kontrollierbar sind.

---

<sup>105</sup> Vgl. dazu auch Michel „Voraussetzungen und Folgen der Rechnungsberichtigung“, DB 5/2017, S. 216 f. [S. 216, Kap. II, Nr. 2 Buchst. a), 2. Abs.].

<sup>106</sup> Vgl. Nacke „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts“, a.a.O. Fn 80 [S. 3130, Kap. I, Nr. 4, Buchst. c) – weitere Stellungnahme der Rechtsprechung gefordert].

<sup>107</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 64, Kap. III, Nr. 6] – dort allerdings als Argument für die völlige Entbehrlichkeit der Rechnung für den Vorsteuerabzug.

Aus meiner Sicht sind die Anforderungen des BFH grundsätzlich zu weit gefasst und lassen sich nicht aus den Anforderungen des § 14c UStG übertragen. Insofern schließe ich mich der Meinung einiger Autoren an<sup>108</sup>. Die Mindestanforderungen sollen nur die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug kontrollierbar machen. Zur Belegung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen können allerdings auch weitere Informationen herangezogen werden, die der Finanzverwaltung zweifelsfrei zugänglich sind. So kann das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und die Frage, ob der Leistungsempfänger vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze erbringt, auch ohne eine Rechnung von der Finanzverwaltung überprüft werden. Dazu können z.B. Angaben des Unternehmers in eingereichten Unterlagen (z.B. Gewinnermittlungen, Umsatzsteuervoranmeldungen usw.) dienen. Die Erstrechnung muss diesbezüglich m.E. nur den Leistungsempfänger als solchen bezeichnen. Die Angabe der Anschrift des Leistungsempfängers halte ich für entbehrlich, da eine Zuordnung der Rechnung zum Leistungsempfänger auch anhand anderer Unterlagen möglich wäre (z.B. Erfassung des Rechnungsbetrages in der Buchhaltung des Leistungsempfängers).

Die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers kann m.E. durch die genaue Bezeichnung (Firmierung) des leistenden Unternehmers und die Angabe seiner Steuernummer bzw. USt-Id-Nr. hinreichend kontrollierbar gemacht werden. Anhand der Daten sind die Angaben durch die Finanzverwaltung hinreichend prüfbar. Ich halte auch in diesem Fall entgegen der Auffassung des BFH<sup>109</sup> die Angabe einer Adresse des Leistenden, an der die wirtschaftliche Betätigung des leistenden Unternehmers erfolgt, für entbehrlich. Die Adresse trägt nach meiner Auffassung keine entscheidende Aussage, ob der Leistende tatsächlich Unternehmer ist. Doch allein die Unternehmereigenschaft des Leistenden ist entscheidend für die Frage, ob der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers erfolgen kann. Auch können aus der angegebenen Adresse keine zwingenden Schlussfolgerungen für den Umsatzort und damit für die Steuerbarkeit im Inland geschlossen werden. Insofern ist auch die weniger restriktive Vorgabe der Finanzverwaltung gemäß Abschn. 14.5. Abs. 2 Satz 3 UStAE, die lediglich eine Postfachadresse fordert, nach meiner Auffassung für die Definition von Mindestangaben entbehrlich.

---

<sup>108</sup> Vgl. Slapio „Rechnung und Vorsteuerabzug“, a.a.O. Fn 59 [S. 457, Kap. III, 1. Abs.], vgl. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, a.a.O. Fn 59 [S. 305, Kap. II, Nr. 1, 3. Abs.].

<sup>109</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 22.07.2015 – V R 23/14, Rz 25, BStBl. II 2015, S. 914.

Der Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers kann nach meiner Auffassung aus einer Rechnung nicht in allen Fällen abschließend beurteilt werden. Indizien hierfür kann die Leistungsbeschreibung liefern<sup>110</sup>. Insofern ist m.E. eine detaillierte Leistungsbeschreibung als eine Mindestanforderung für eine korrigierbare Rechnung anzusehen. Speziell bei der Anschaffung branchenüblicher Wirtschaftsgüter sollte aus der Leistungsbeschreibung ein eindeutiger Leistungsbezug für das Unternehmen abzuleiten sein.

**Beispiel:** Ein Hoch- und Tiefbauunternehmer X erhält eine Rechnung über die Lieferung eines Radladers und macht hieraus den Vorsteuerabzug geltend.

Der Leistungsbezug für das Unternehmen dürfte in dem o.g. Beispielsfall zweifelsfrei aus der Leistungsbeschreibung hervorgehen. Würde die Rechnung allerdings über die Lieferung eines Pkws abrechnen, wäre ein zweifelsfreier Leistungsbezug für das Unternehmen aus der Leistungsbeschreibung allein nicht herzuleiten, da auch ein Bezug für den nichtunternehmerischen Bereich durchaus denkbar sein kann.

Dennoch erhält die Finanzverwaltung nur aus der Leistungsbeschreibung die Möglichkeit, den Leistungsbezug für das Unternehmen zumindest kontrollierbar zu machen. Ohne diese detaillierte Leistungsbeschreibung könnte die Finanzverwaltung nicht kontrollieren, ob die bezogene Leistung dem Unternehmen zumindest dienen könnte bzw. hätte überhaupt keinen Ansatz, über welche Leistung in der Rechnung abgerechnet worden ist. Mit Hilfe der detaillierten Leistungsbeschreibung können Rückschlüsse gezogen werden, welche Anlagegüter im Unternehmen vorhanden sein sollten und deren Nutzung kann im Rahmen der Prüfung nachvollzogen werden. Zudem ermöglicht die Leistungsbeschreibung eine Zuordnung zu ergänzenden Unterlagen (z.B. Kaufverträgen, Buchungsbelegen).

Darüber hinaus sollten sich aus den Mindestanforderungen auch Rückschlüsse auf die Höhe des Vorsteuerabzuges ergeben. Für die Frage, ob der volle oder ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt oder die empfangene Leistung einer Steuerbefreiung unterliegt, können aus der Leistungsbeschreibung Hinweise gezogen werden. Damit ist eine detaillierte Leistungsbeschreibung nach meiner Ansicht auch ein wesentliches Indiz, ob es sich bei der geltend gemachten Vorsteuer um eine gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer des leistenden Unterneh-

---

<sup>110</sup> Vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2251, Kap. 2.2.1, 4. Abs.].

mers handelt und somit der Vorsteuerabzug in der geltend gemachten Höhe überhaupt möglich ist.

Entscheidend für die Höhe des Vorsteuerabzuges ist zudem die zwingende Angabe des Entgeltes. Allerdings halte ich einen offenen Steuerausweis entgegen der Auffassung des BFH für entbehrlich. Der offene Ausweis der Steuer ist keine Voraussetzung dafür, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen hat. Diese Verpflichtung ergibt sich nämlich einzig daraus, dass der leistende Unternehmer die Tatbestandsvoraussetzungen für eine steuerbare Leistung erfüllt. Damit entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig davon, ob die Steuer offen ausgewiesen ist, sondern nur aufgrund der Tatsache, dass die Umsatzsteuer gesetzlich geschuldet wird. Sofern der Rechnungsbetrag sowohl das Entgelt als auch den Steuerbetrag enthält, kann der Steuerbetrag analog § 35 Abs. 1 UStDV ermittelt werden. Voraussetzung hierfür ist entweder die Angabe eines Steuersatzes oder die detaillierte Leistungsbeschreibung, aus der der Steuersatz eindeutig abgeleitet werden kann.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Erstrechnung den Leistungsempfänger und den leistenden Unternehmer als solchen bezeichnen muss, Angaben zum Entgelt der Höhe nach enthalten und über eine detaillierte Leistungsbeschreibung verfügen muss<sup>111</sup>, um eine rückwirkende Korrektur der Erstrechnung zu ermöglichen. Eine Rückwirkung kommt insgesamt nicht in Betracht, sofern diese Angaben fehlen. Der Vorsteuerabzug kann dann erst im Zeitpunkt der Ausstellung einer korrigierten Rechnung geltend gemacht werden. Bei fehlerhaften Angaben zu den Mindestanforderungen ist weiterhin im Einzelfall zu betrachten, wie weitreichend die fehlerhafte Angabe ist und ob die Angabe durch andere Dokumente ggf. kompensiert werden kann (s. dazu Kap. 5.5).

#### **5.4 Ist eine Rechnungskorrektur erforderlich?**

Ein weiterer Diskussionspunkt in der Literatur ist die anhängende Frage, ob eine Rechnung überhaupt noch zwingend zu korrigieren ist, wenn ihre Korrektur Rückwirkung entfaltet und damit der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der eigentlich fehlerhaften Rechnung weiterhin geltend gemacht werden darf. Die Beantwortung der Frage wird zusammenhängend mit der Problematik bearbeitet, wie der Steuerpflichtige die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in geeigneter Weise außerhalb des Rechnungsdokumentes nachweisen

---

<sup>111</sup> Vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 861, Kap. II, Nr. 3, Buchst. e), 1. Abs.].

kann. Die Meinungen gehen hier weit auseinander. So wird die Meinung vertreten, dass eine Korrektur der Rechnung zwingend zu erfolgen hat, da ansonsten der Vorsteuerabzug trotz der geänderten Rechtsprechung gefährdet ist<sup>112</sup>. Dies stellt vor allem auf die auch weiterhin existierende eindeutige gesetzliche Regelung ab, wonach eine ordnungsgemäße Rechnung formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Gegenteilig wird allerdings auch die Meinung vertreten, dass eine Korrektur der Rechnung entbehrlich ist und der Vorsteuerabzug auch bei fehlerhaft bleibenden Rechnungen nicht zu versagen ist<sup>113</sup>. Die Argumentation wird allerdings insoweit eingeschränkt, dass in diesem Fall die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügen muss, um die materiellrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen.

Die Frage ist nach meiner Ansicht allerdings etwas differenzierter zu beantworten. Zunächst ist eine Rechnung zwingend zu berichtigen, wenn sie die Mindestanforderungen an eine Rechnung nicht erfüllt, da sonst der Vorsteuerabzug endgültig zu versagen ist. Dies ergibt sich schon aus der Aussage, dass eine Korrektur einer Rechnung, die gegen die Mindestanforderungen verstößt, keine Rückwirkung entfalten kann. Wird diese Rechnung nicht korrigiert, ist der Vorsteuerabzug aufgrund der fehlenden Überprüfbarkeit der materiellrechtlichen Voraussetzungen zwingend zu versagen. In diesem Fall führt das Vorliegen eines bloß formellen Mangels endgültig zur Belastung des Unternehmers durch die Umsatzsteuer.

Die Korrektur einer Rechnung ist nach meiner Auffassung allerdings darüber hinaus auch weiterhin für sämtliche fehlerhaften oder fehlenden Rechnungsangaben des § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG erforderlich. Dies ergibt sich m.E. schon daraus, dass der EuGH wie auch der BFH eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung ausdrücklich zulassen. Sinn der nationalen Regelung in § 31 Abs. 5 UStDV zur Rechnungsberichtigung, die im Übrigen auch ausdrücklich durch die Richtlinie 2006/112 nicht beschränkt wird<sup>114</sup>, ist die nachträgliche Berichtigung von Rechnungen ohne Ausstellung eines vollständig neuen Rechnungsdokumentes. Diese

---

<sup>112</sup> Vgl. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, a.a.O. Fn 60 [S. 569, Kap. III, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. dd), Praxishinweis], vgl. Grambeck: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung“, a.a.O. Fn 71 [S. 263, Kap. IV, 2. Abs.].

<sup>113</sup> Vgl. von Streit/Streit „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, a.a.O. Fn 5 [S. 58, Kap. I, Nr. 1, 2. Abs.], vgl. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, a.a.O. Fn 59 [S. 306, Kap. II, Nr. 3, 1. und 2. Abs.].

<sup>114</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 34, a.a.O. Fn 13.

Vorschrift wäre entbehrlich, sofern auf die Korrektur der Rechnung endgültig verzichtet werden könnte.

Der EuGH betont in seiner Rechtsprechung ausdrücklich, dass der Steuerpflichtige als formelle Voraussetzung auch weiterhin eine nach den Vorschriften des Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzen muss<sup>115</sup>. Damit bringt er zum Ausdruck, dass primär der Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen durch eine fehlerfreie Rechnung zu führen ist. Daran kann auch die Aussage nichts ändern, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu versagen ist, wenn die Rechnung formelle Mängel aufweist, die Finanzverwaltung aber über sämtliche Informationen verfügt<sup>116</sup>. Diese Aussage führt nämlich nur dazu, dass der Steuerpflichtige die fehlenden Rechnungsangaben in anderer geeigneter Weise belegen muss. Im Grundfall ist die Aussage aber m.E. so zu interpretieren, dass die fehlerfreie Rechnung auch weiterhin Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Demnach kann dies nur bedeuten, dass im Fall einer fehlerhaften Rechnung diese auch zwingend korrigiert werden muss. Können die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht durch andere Dokumente belegt und glaubhaft gemacht werden, ist demnach der Vorsteuerabzug auch weiterhin zu versagen.

Diese Argumentation stützt auch die Entscheidung des BFH, die den Zeitpunkt einer möglichen Rechnungsberichtigung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG festlegt<sup>117</sup>. Aus der Definition des zeitlichen Rahmens kann m.E. geschlussfolgert werden, dass eine Rechnungsberichtigung auch weiterhin zwingend erforderlich ist. Auch wenn der EuGH diese Frage nicht ausdrücklich beantwortet hat<sup>118</sup>, kann daraus gerade nicht geschlussfolgert werden, dass eine Rechnungsberichtigung entbehrlich ist, denn im entschiedenen Fall war diese bereits zutreffend erfolgt.

Unter Beachtung dieser Ausführungen würden damit nicht alle Probleme der Rechnungskorrektur zwingend gelöst werden. Zwar hat der Unternehmer einen zivil- und steuerrechtlichen Anspruch auf Korrektur einer fehlerhaften Rechnung, dies setzt allerdings auch weiterhin ein Mitwirken des leistenden Unternehmers voraus. Die Korrektur der Rechnung kann nicht allein durch den

---

<sup>115</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 29, a.a.O. Fn 13, vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 41, a.a.O. Fn 13.

<sup>116</sup> Vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

<sup>117</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 23, a.a.O. Fn 10.

<sup>118</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 44 - 47, a.a.O. Fn 13.

Leistungsempfänger erfolgen<sup>119</sup>. Davon ist dem Leistungsempfänger zumindest auch weiterhin dringend abzuraten<sup>120</sup>. In den meisten Fällen ist zwar grundsätzlich eine Rechnungskorrektur möglich, der damit verbundene Aufwand – Information des Rechnungsausstellers über den Mangel, Rechnungsberichtigung und Überwachung des Eingangs der berichtigten Rechnung<sup>121</sup> - entfällt allerdings weder für den leistenden Unternehmer noch für den Leistungsempfänger. Eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung kann demnach nur erfolgreich zum Erhalt des Vorsteuerabzuges führen, wenn diese noch möglich ist. Anderenfalls kann die Versagung auch weiterhin drohen.

## 5.5 Wie hat die Rechnungskorrektur zu erfolgen?

Die bisherigen Ausführungen zur zwingenden Korrektur einer fehlerhaften Rechnung sind allerdings zu relativieren. Nach der bisherigen Rechtsauffassung konnte eine Rechnungskorrektur nur durch Ergänzung der fehlerhaften bzw. fehlenden Angaben durch den leistenden Unternehmer erfolgen (s. Kap. 5.4). Allerdings hat die neuere Rechtsprechung des EuGH diesbezüglich zu einem Umdenken geführt. Darauf stützen sich die Autoren, die die Meinung vertreten, eine Rechnung ist nicht zwingend zu korrigieren. Kernaussage der Autoren ist, dass die Korrektur entbehrlich ist, wenn die Finanzverwaltung über alle wesentlichen Informationen verfügt, um die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu überprüfen<sup>122</sup>. Eine diesbezügliche Entscheidung des EuGH ist bereits gefallen<sup>123</sup>. So sehen diese Autoren eine Rechnungskorrektur aus dem Grund als entbehrlich an, da der Steuerpflichtige mit weiteren Dokumenten das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen nachweisen kann und dem-

---

<sup>119</sup> Vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, a.a.O. Fn 8 [S. 23, Kap. VIII, 3. Abs.], dazu a.A. vgl. Bosche „Berichtigung von Rechnungen durch den Abrechnungsempfänger?“, UR 18/2015, S. 693 ff. [S. 699, Kap. IV, Nr. 2 Buchst. b), 3. Abs.] – Rechnungskorrekturen durch den Leistungsempfänger kann wie Gutschrift wirken, vgl. Weber „Rechnungsberichtigung“, a.a.O. Fn 57 [S. 1619, Kap. I, Nr. 2, 1. – 4. Abs.] – allerdings bedarf die Rechnungsberichtigung durch den Leistungsempfänger die ausdrückliche Zustimmung des leistenden Unternehmers.

<sup>120</sup> Vgl. Sikorski „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, a.a.O. Fn 60 [S. 571, Kap. IV, Hinweis].

<sup>121</sup> Vgl. Bosche „Berichtigung von Rechnungen durch den Abrechnungsempfänger?“, a.a.O. Fn 119 [S. 694, Kap. I, 2. Abs.].

<sup>122</sup> Vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, a.a.O. Fn 8 [S. 22, Kap. VIII, 2. Abs.], vgl. Luther „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, a.a.O. Fn 59 [S. 306, Kap. II, Nr. 3, 1. und 2. Abs.], vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 862, Kap. III, Nr. 3 Buchst. a)], vgl. Nacke „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts“, a.a.O. Fn 80 [S. 3129, Kap. I, Nr. 4 Buchst. b), Doppelbuchst. aa), 2. Abs.].

<sup>123</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 43, a.a.O. Fn 13.

nach der formelle Mangel der fehlerhaften Rechnung nicht zur Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug führen darf. Nach einer anderen Auffassung stellt die Lieferung von Annexen als Ergänzung zu der fehlerhaften Rechnung die zweite mögliche Form der Rechnungsberichtigung dar<sup>124</sup>. Übereinstimmend gehen die Autoren allerdings davon aus, dass auf diese ergänzenden Dokumente entgegen der gesetzlichen Regelungen des § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV in dem Abrechnungsdokument nicht zwingend hinzuweisen ist<sup>125</sup>. Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen, wird von den Autoren die Meinung vertreten, dass in diesem Fall eine Rechnungsberichtigung unterbleiben kann. Der Vorsteuerabzug kann selbst dann im Zeitpunkt der Erteilung der fehlerhaften Rechnung erfolgen, wenn durch die Rechnungsergänzungen die fehlenden oder fehlerhaften Rechnungsbestandteile korrigiert werden.

Vor meiner Stellungnahme zu der geäußerten Auffassung möchte ich zunächst eine Vorfrage diskutieren. Handelt es sich bei den ergänzenden Dokumenten um eine Rechnungskorrektur (mit der Möglichkeit der zeitlichen Rückwirkung) oder um eine Ergänzung der Erstrechnung auf den Zeitpunkt ihrer Erteilung, wonach die Frage der Rückwirkung der Rechnungskorrektur entbehrlich wäre. Diese Frage ist deshalb entscheidend, da im Falle einer fehlenden Mindestanforderung an eine korrigierbare Erstrechnung der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs von der Beantwortung der Frage abhängt. Nur für den Fall, dass die durch den Steuerpflichtigen beizubringenden Ergänzungsdokumente keine Rechnungskorrekturen darstellen, würde im Ergebnis auch bei fehlenden Mindestanforderungen der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges nicht verschoben.

Nach meiner Auffassung stellen die vorgelegten Annexe Rechnungsberichtigungen der Erstrechnungen dar. Grundlage der Prüfung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges kann zunächst nur die Rechnung sein. Nur sofern diese fehlende oder fehlerhafte Angaben enthält, ist eine Vorlage weiterer Dokumente überhaupt erforderlich. Unabhängig davon, ob diese ergänzenden Dokumente bereits im Zeitpunkt der Erstrechnung vorlagen, stellen diese Korrekturen der Erstrechnung dar, die eine zeitliche Rückwirkung entfalten können. Demnach kommt bei einem Fehlen von Mindestanforderungen auch trotz

---

<sup>124</sup> Vgl. Becker „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, a.a.O. Fn 60 [S. 3380, Kap. III, Nr. 2, Buchst. c), 2. Abs.].

<sup>125</sup> Vgl. z.B. Höink/Hudasch „Das Spannungsverhältnis – Rückwirkung der Rechnungsberichtigung sowie Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, a.a.O. Fn 59 [S. 218, Kap. II, Nr. 1, Buchst. b), Doppelbuchst. cc), 2. Abs.], vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 862, Kap. III, Nr. 3 Buchst. b)].

Vorlage von ergänzenden Dokumenten keine Rückwirkung in Betracht. Der Vorsteuerabzug kann erst im Zeitpunkt der Beibringung der ergänzenden Dokumente geltend gemacht werden. Fraglich ist allerdings, ob die Vorlage ergänzender Dokumente fehlerhafte Mindestangaben nicht rückwirkend korrigieren können. Dies ist nach meiner Auffassung zulässig, sofern die Erstrechnung wenigstens irgendwelche Angaben zu Mindestanforderungen enthält. Auch der BFH hat bereits die Rückwirkung der Rechnungskorrektur bei nicht ordnungsgemäßer Leistungsbeschreibung<sup>126</sup> bzw. fehlerhafter Angabe des vollständigen Namens des Leistungsempfängers<sup>127</sup> zugelassen. Betrachtet man die ergänzenden Dokumente demnach als Rechnungskorrekturen muss auch hier ein identischer Maßstab angelegt werden.

Zur Kernfrage möchte ich mich der Meinung der Autoren anschließen. Auch nach meiner Auffassung kann bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug nicht dadurch beschränkt werden, dass die formellen Voraussetzungen einer fehlerfreien Rechnung nicht vorliegen. Insofern widerspreche ich allerdings nicht meiner im Kap. 5.4 geäußerten Meinung, denn Voraussetzung dafür, dass eine Rechnungskorrektur unterbleiben kann, ist, dass der Steuerpflichtige das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen auch tatsächlich in geeigneter Form nachweisen kann. Nur für diesen Fall halte ich die Rechnungsberichtigung für grundsätzlich entbehrlich.

Begründend ist anzuführen, dass die Rechnung das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Finanzverwaltung nachprüfbar machen soll. Wie bereits dargestellt liefern allerdings nicht sämtliche Pflichtangaben des Art. 226 MwStSystRL bzw. des § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG zwingend erforderliche Hinweise für das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen. Darüber hinaus hat sowohl die multinationale Rechtsquelle in Art. 219 MwStSystRL<sup>128</sup> als auch die nationale Gesetzgebung in § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV ausdrücklich anerkannt, dass eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen kann. Den ausdrücklichen Verweis im Abrechnungsdokument, welches das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag angibt, auf andere Dokumente halte ich für entbehrlich. Sofern aus den vorgelegten Annexen ein zweifelsfreier Bezug zu der Rechnung gezogen werden kann, ist der geforderte ausdrückliche Verweis eine bloße formelle Anforderung, die das Recht auf Vorsteuerabzug übergebührend einschränkt.

---

<sup>126</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 13,14, a.a.O. Fn 10.

<sup>127</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, Rz 13, a.a.O. Fn 18.

<sup>128</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 44, a.a.O. Fn 13.

**Beispiel:** Eine fehlerfreie Rechnung verweist gemäß § 31 Abs. 1 Satz 2 UStDV für die erforderliche Leistungsbeschreibung auf einen Vertrag unter Angabe eines konkreten Vertragsdatums. Im vorgelegten Vertrag ist die erforderliche Leistungsbeschreibung gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG eindeutig enthalten. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen liegen zweifelsfrei vor.

Im Beispielsfall ist der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Erstrechnung zu gewähren, da diese aufgrund des eindeutigen Verweises in der Rechnung mit allen erforderlichen Rechnungsangaben anzusehen ist.

**Abwandlung:** Die Rechnung enthält eine unzureichende Leistungsbeschreibung und verstößt somit gegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG. Die Rechnung nimmt keinen Bezug zu einem Vertrag. Der Unternehmer legt in Folge der Beanstandung der Rechnung einen Vertrag mit dem Rechnungsaussteller vor, der die Leistungsbeschreibung eindeutig enthält. Aufgrund der Vertragsdaten ist ein eindeutiger Bezug zur Rechnung möglich. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen liegen zweifelsfrei vor.

Auch in der Abwandlung des Beispielsfalls liegen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen zweifelsfrei vor. Bisher war allerdings eine zwingende Rechnungsberichtigung nötig, weil der explizite Verweis auf den Vertrag in der Rechnung fehlte. Dies halte ich aufgrund der Entscheidung des EuGH für entbehrlich<sup>129</sup>, denn der Verstoß gegen bloße formelle Anforderungen darf nicht zur Beschränkung des Vorsteuerabzuges führen<sup>130</sup>. Wenn sowohl im Beispielsfall als auch in der Abwandlung die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorliegen, darf im Ergebnis der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges nicht unterschiedlich beurteilt werden. Der EuGH stellt damit klar, dass der Rechnung hinsichtlich der Überprüfung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen kein Alleinstellungsmerkmal zukommt, sondern diese vielmehr auch in geeigneter Form anderweitig nachzuweisen sind.

Obwohl der BFH diese Rechtsprechung des EuGH noch nicht ausdrücklich übernommen hat<sup>131</sup>, dürfte auch der BFH nicht umhinkommen, zukünftig die Rechnungskorrektur durch ergänzende Dokumente zuzulassen.

---

<sup>129</sup> Vgl. Treiber „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, a.a.O. Fn 9 [S. 862, Kap. III, Nr. 3, Buchst. b)].

<sup>130</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

<sup>131</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, Rz 25, a.a.O. Fn 10 – im vorliegenden Fall war die Beantwortung entbehrlich, da eine Rechnungskorrektur bereits stattgefunden hatte.

Damit ist die Frage eröffnet, welche weiteren Dokumente heranzuziehen sind, um das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu belegen. Aufgrund der hohen Bedeutung, die der EuGH dem Vorsteuerabzug beimisst, ist hier m.E. von einer weiten Betrachtung auszugehen. Demnach halte ich insbesondere folgende Dokumente als geeignet, die Rechnung hinsichtlich fehlender oder fehlerhafter Angaben zu ergänzen:

- Verträge mit eindeutigem Bezug zur fehlerhaften Rechnung
- Kontoauszüge bzw. Buchungsbelege, um Angaben zum Entgelt/Entgeltminderungen zu belegen
- Fahrtenbücher, um den Leistungsbezug für das Unternehmen zu belegen
- Anlagespiegel zur Belegung des Leistungsbezuges für das Unternehmen

In der Literatur wird auch die Möglichkeit eines Zeugenbeweises durchaus bejaht<sup>132</sup>. Dieser Auffassung kann m.E. gefolgt werden, da entscheidend für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist, dass die Finanzverwaltung über die wesentlichen Informationen verfügt, um die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu überprüfen. Es darf dabei keine Rolle spielen, in welcher Form die Informationen beschafft werden.

Können aus diesen Unterlagen (bzw. durch Zeugenaussagen, sofern die Nachweisführung bejaht wird) zweifelsfrei die materiell-rechtlichen Voraussetzungen abgeleitet werden, kann die Finanzverwaltung keine Rechnungskorrektur verlangen. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann dann auch trotz fehlerhafter Rechnungen gewährt werden.

---

<sup>132</sup> Vgl. Widmann „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, a.a.O. Fn 8 [S. 23, Kap. VIII, 5. Abs. – mit dortiger Anmerkung].

## 6 Ausblick

### 6.1 Folgen für die Unternehmer

Die Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der Urteile Senatex und Barlis 06 sind aus Sicht des Unternehmers besonders zu begrüßen, da zwischenzeitlich auch der BFH die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung anerkannt hat. Damit ist der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen in den meisten Fällen im Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung möglich, auch wenn diese formelle Fehler enthält. Dies bringt den entscheidenden Vorteil, dass insbesondere bei Außenprüfungen durch die Finanzverwaltung die Korrektur des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges entfallen dürfte, sofern eine zutreffende Rechnungskorrektur erfolgt (s. dazu Kap. 5.4 und 5.5). In diesem Zusammenhang ist die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO obsolet und eine finanzielle Belastung des Unternehmers entfällt.

Dennoch darf die Rückwirkung der Rechnungskorrektur nicht als Allheilmittel durch die Unternehmer angesehen werden. Eine effektive Rechnungskontrolle ist auch nach dieser Rechtsprechung weiterhin unabdingbar. Grund hierfür ist u.a. die durch den BFH noch nicht abschließend beantwortete Frage, welche Mindestanforderungen eine berichtigungsfähige Rechnung enthalten muss. Die bisherige Parallelbetrachtung des BFH zu den Anforderungen an eine Rechnung nach § 14c UStG kann dabei lediglich als Orientierung gelten, da die Normen zwecke nicht vergleichbar sind. Dennoch kann schon hieraus abgeleitet werden, dass die Unternehmer die Rechnungen zumindest auf diese Mindestinhalte prüfen sollten. Anderenfalls läuft die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung aktuell ins Leere und der Vorsteuerabzug ist erst im Zeitpunkt der Erteilung einer fehlerfreien Rechnung möglich. Die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO wird dadurch auch weiterhin nicht vollends verschwinden.

Ein weiterer Grund ergibt sich allerdings aus einer bisher noch nicht aufgeworfenen Problematik. Der EuGH hat die Verschiebung des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges aufgrund formeller Rechnungsmängel und die damit einhergehende Verzinsung nach § 233a AO als zu weitreichende Sanktion betrachtet, gleichzeitig aber ausdrücklich die Auferlegung von Sanktionen in Form einer Geldbuße bei Verstößen gegen formelle Rechnungsmängel zugelassen<sup>133</sup>. Diese

---

<sup>133</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, Rz 42, a.a.O. Fn 13.

wäre grundsätzlich auch gerechtfertigt, da der Unternehmer im Falle der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ohne formell korrekte Rechnung gegen die dahingehend eindeutige gesetzliche Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG verstößt und den Vorsteuerabzug damit zunächst zu Unrecht in Anspruch nimmt<sup>134</sup>. Die nationalen Finanzgerichte haben diese Möglichkeit bisher nicht aufgegriffen und die Rückwirkung ohne finanzielle Sanktionen zugelassen. Auch der Gesetzgeber hat auf die geänderte Rechtsprechung dahingehend noch nicht reagiert. Daraus sollten die Unternehmer allerdings nicht schlussfolgern, dass die Überprüfung der Eingangsrechnungen oberflächlich erfolgen oder unter Umständen sogar entfallen kann. Denn in der Literatur wird der Hinweis des EuGH auf die Möglichkeit der Sanktionierung bereits als Arbeitsauftrag an den Gesetzgeber verstanden, solche Sanktionierungsmöglichkeiten zu schaffen<sup>135</sup>. Daher sollten die Eingangsrechnungen auch weiterhin vollumfänglich auf das Vorliegen der umsatzsteuerlichen Formerfordernisse überprüft werden. Darüber hinaus sollten auch zukünftig bei der Überprüfung festgestellte Verstöße gegenüber dem rechnungsausstellenden Unternehmer angezeigt und dieser zeitnah zur Korrektur der Rechnung aufgefordert werden<sup>136</sup>. Anderenfalls könnte der Unternehmer Gefahr laufen, dass sein Rechtsanspruch auf Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung gemäß § 195 BGB bereits verjährt ist, wenn die Mängel erst im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt werden<sup>137</sup>.

Denn die geänderte Rechtsprechung schafft dem Unternehmer lediglich die Möglichkeit die Rechnung mit Rückwirkung zu korrigieren bzw. durch geeignete Unterlagen die fehlerhaften Angaben auch ohne Mitwirkung des Rechnungsausstellers nachzuliefern für den Fall, dass der Vorsteuerabzug trotz einer formell fehlerhaften Rechnung geltend gemacht wurde. Erfolgt keine Korrektur und misslingt ein Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen durch den Leistungsempfänger, kann der Vorsteuerabzug auch weiterhin gefährdet sein.

Darüber hinaus muss festgehalten werden, dass die Rechnung nicht ausschließlich umsatzsteuerlichen Zwecken dient. Der Unternehmer benötigt bereits aus betriebswirtschaftlichen Gründen ein funktionierendes Rechnungswesen. Eine

---

<sup>134</sup> Vgl. Grambeck: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung“, a.a.O. Fn 71 [S. 263, Kap. IV, 2. Abs.].

<sup>135</sup> Vgl. Kemper „Die „Sanktion“ von Rechnungsmängeln nach den EuGH - Entscheidungen Senatex und Barlis 06“, a.a.O. Fn 76 [S. 703, Kap. 1, 4. Abs.], vgl. Nacke „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts, a.a.O. Fn 80 [S. 3127, Kap. I, Nr. 3 Buchst. a), 6. Abs.].

<sup>136</sup> Vgl. Langer/Zugmaier „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, a.a.O. Fn 56 [S. 2252, Kap. 4 – Hinweis].

<sup>137</sup> Vgl. Weber „Rechnungsberichtigung“, a.a.O. Fn 57 [S. 1620, Kap. I, Nr. 3, 1. Abs.].

erforderliche Angebots- und Preiskalkulation sowie die Durchsetzung von Gewährleistungs- und Garantieansprüchen werden ohne ein funktionierendes System der Rechnungskontrolle dauerhaft nicht möglich sein. Daher ist schon aus Gründen der Wirtschaftlichkeit dem Unternehmer dringend zur vollständigen Rechnungskontrolle zu raten. Als positiven Nebeneffekt können die umsatzsteuerlichen Anforderungen parallel geprüft werden.

## 6.2 Folgen für die Finanzverwaltung

Die geänderte Rechtsprechung des BFH hat auch unmittelbare Auswirkungen auf die praktische Tätigkeit der Finanzverwaltung, insbesondere auf die Prüfdienste. Bei Vorliegen von formell fehlerhaften Rechnungen war es aufgrund der bisherigen Rechtsprechung unabhängig davon, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, möglich, den Vorsteuerabzug für den Zeitpunkt der Erstrechnung zu versagen und die zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheide bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen zu korrigieren. Da die Prüfung für vorangegangene Zeiträume erfolgte, ging dies in vielen Fällen ebenfalls mit der Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO einher. Die so entstandenen Mehrergebnisse sind für die Prüfdienste existent, stehen aber auf tönernen Füßen. Der Unternehmer konnte auch vor der geänderten Rechtsprechung aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des § 31 Abs. 5 UStDV eine fehlerhafte Rechnung korrigieren lassen und damit den Vorsteuerabzug im Voranmeldezeitraum der Rechnungskorrektur begehren. Das entstandene Mehrergebnis war damit rein statistischer Natur. Sofern keine weiteren Feststellungen getroffen wurden, war die Änderung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen bei späterer Korrektur der Rechnung ein steuerliches Nullsummenspiel. Die effektiven Mehreinnahmen bestanden lediglich in der Festsetzung der Zinsen nach § 233a AO, die allein auf Aufgreifen formaler Mängel beruhten<sup>138</sup>. Der Zinsnachteil ist zudem in den meisten Fällen gar nicht gegeben, da die Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zu entrichten ist. Streitig bleibt ebenso der tatsächliche Erfolg dieser Vorgehensweise, verglichen mit dem vorhandenen Arbeitsaufwand.

Die geänderte Rechtsprechung macht die zeitliche Verschiebung des Vorsteuerabzuges aufgrund einer formell fehlerhaften Rechnung, die die Mindestanforderungen erfüllt, nicht länger möglich. Dies sollte die Finanzverwaltung weniger als

---

<sup>138</sup> Vgl. Leonhardt „Zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen“, a.a.O. Fn 57 [S. 19, Kap. I, letzter Abs.].

Makel, sondern vielmehr als Chance einer effektiveren Prüfung verstehen. Es kann nicht Sinn einer Prüfung sein, ein rein statistisches Mehrergebnis zu erzeugen. Sofern im Rahmen einer Außenprüfung formell fehlerhafte Rechnungen auffallen, sollte auf deren Korrektur verzichtet werden, wenn der Unternehmer die materiell-rechtlichen Voraussetzungen durch geeignete Unterlagen (s. dazu Kap. 5.5) nachweisen kann. Sofern eine Rechnungskorrektur zwingend erfolgen muss, sollte im Interesse der Verwaltungsökonomie die Korrektur der Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich dieser Feststellungen zeitlich befristet ausgesetzt werden. Anderenfalls wird der Umsatzsteuerbescheid zunächst geändert und später wieder auf die ursprüngliche Steuerschuld korrigiert. Der Verwaltungsaufwand wäre damit ohne steuerliches Ergebnis entstanden. Lediglich für den Fall, dass der Unternehmer die korrigierten Rechnungen nicht vorlegt und die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht nachweisen kann, sollte eine Änderung tatsächlich erfolgen.

Damit sollte im Bezug auf die Umsatzsteuer das Augenmerk der Finanzverwaltung verstärkt auf die tatsächlichen Probleme im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug gelegt und die vorhandenen Kapazitäten dahingehend effektiv eingesetzt werden. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer auf Ebene eines zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmers sollte nicht länger an mehr oder minder banalen Formerfordernissen scheitern bzw. durch diese erschwert werden. Die bloßen Rechnungskontrollen sollten im Rahmen der Außenprüfung zukünftig deutlich reduziert werden<sup>139</sup>. Es gilt vielmehr die Prüfungen dahingehend auszurichten, das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu prüfen, insbesondere, ob der Leistungsbezug tatsächlich vollumfänglich für das Unternehmen erfolgt ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer weiterhin ausreichend Prüfungsschwerpunkte für die Finanzverwaltung verbleiben. Die formellen Rechnungsanforderungen sollten zukünftig nur in den Fällen schwerpunktmäßig geprüft werden, in denen sich ernsthafte Zweifel am Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen ergeben bzw. sich eindeutige Anzeichen auf eine betrügerische Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges abzeichnen.

---

<sup>139</sup> Ähnliche Argumentation vgl. Nacke „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts, a.a.O. Fn 80 [S. 3127, 3128 Kap. I, Nr. 3 Buchst. a), Stichwort Praxisfolgen].

## 7 Fazit

Die Rechtsprechung des EuGH und die daraufhin geänderte Rechtsprechung des BFH messen der Rechnung auch weiterhin erhebliche Bedeutung für die Ausübung des Vorsteuerabzuges zu. Der Unternehmen kann auch zukünftig den Vorsteuerabzug nur dann geltend machen, wenn er eine ordnungsgemäße Rechnung besitzt. Die Überprüfung der Eingangsrechnungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Rechnungsanforderungen ist auch zukünftig erforderlich.

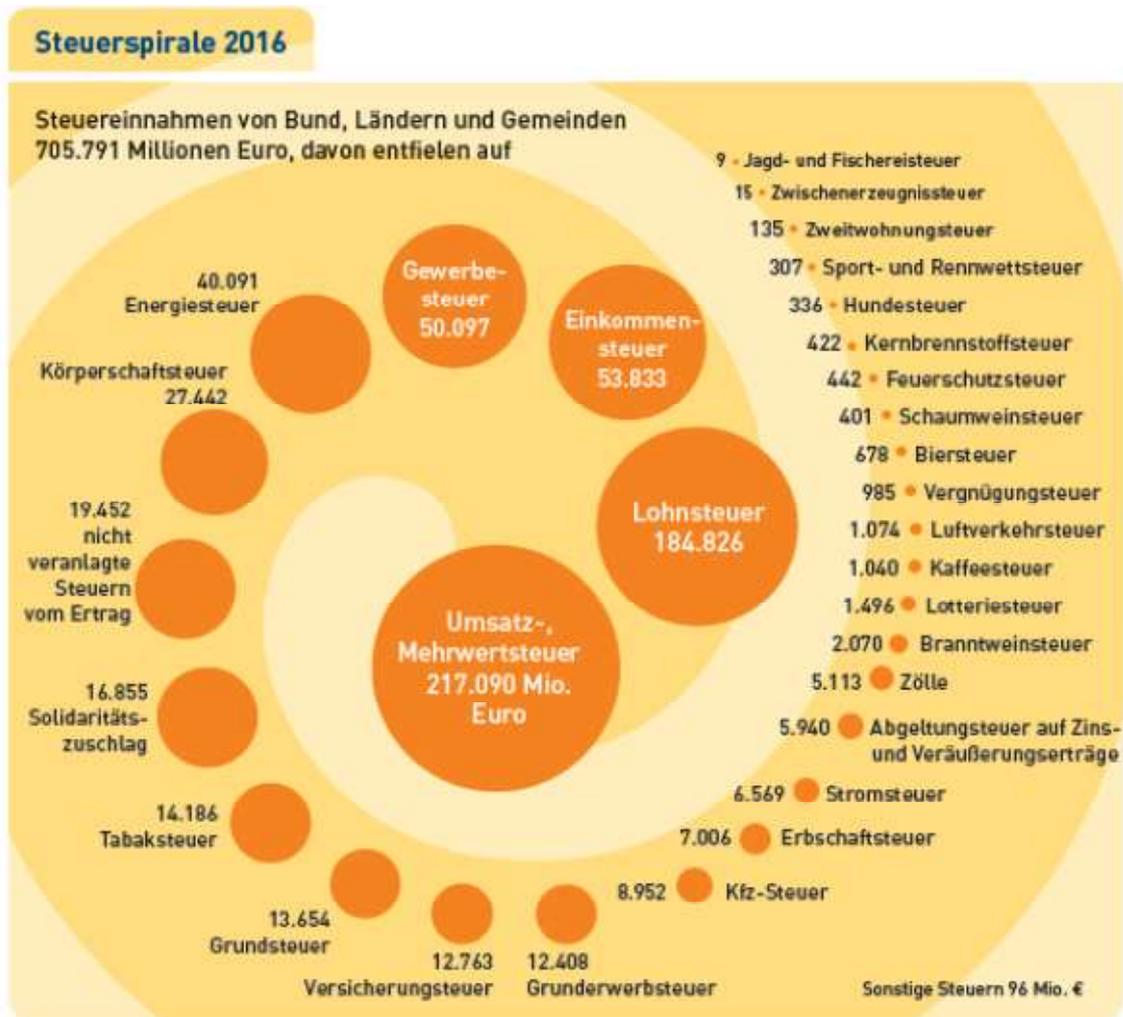
Zusammenfassend führt die geänderte Rechtsprechung lediglich dazu, dass eine rückwirkende Korrektur der Rechnung erfolgen kann. Dies soll im Ausnahmefall den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auf Seiten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer wahren. Der Vorsteuerabzug soll nicht durch formelle Mängel einer Rechnung eingeschränkt werden. Entscheidend für den Vorsteuerabzug ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen. Dabei werden dem Unternehmer weitere Möglichkeiten zur Korrektur eingeräumt, die nach geänderter Rechtsprechung auch durch andere geeignete Dokumente, also nicht zwingend durch Korrektur der Rechnung durch den Rechnungsaussteller, erfolgen können. Die Korrektur ist aber weiterhin grundsätzlich erforderlich.

Allerdings bleiben Fragen offen, die eine erhebliche Rechtsunsicherheit aufwerfen und einer dringenden Stellungnahme der Rechtsprechung und des Gesetzgebers bedürfen. Insbesondere bleibt fraglich, welche Mindestanforderungen eine korrigierbare Erstrechnung haben muss.

Weiterhin ist die Sanktionierung eines geltend gemachten Vorsteuerabzuges trotz formal fehlerhafter Rechnung nicht abschließend geklärt. Der EuGH hat diese Möglichkeit lediglich eröffnet, die detaillierte Ausgestaltung allerdings in die Zuständigkeit der nationalen Finanzgerichte und Gesetzgebung gestellt. Bisher wurde auf eine Sanktionierung verzichtet. Allerdings bleibt abzuwarten, ob dies dauerhaft gilt.

Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug wird die Finanzverwaltung und die Unternehmer weiterhin beschäftigen und m.E. auch zukünftig aufgrund der verbliebenen Unklarheiten und Rechtsunsicherheiten zu Rechtsstreitigkeiten führen. Diese können durch eine konsequente Rechnungskontrolle der Unternehmer und Fingerspitzengefühl der Verwaltung zwar minimiert, allerdings nur durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung beseitigt werden.

## Anlage 1



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, 2017

Quelle: Bundesministerium für Finanzen

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Publikationen/Arbeitsblaetter/2017-09-27-foliensatz-2017-2018.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Publikationen/Arbeitsblaetter/2017-09-27-foliensatz-2017-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=3) [Folie 4]

## **Verzeichnis der EU-Richtlinien**

1. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU 2006 Nr. L 347/1, S. 1, Berichtigungen ABl. EU 2007 Nr. L 355 S. 60 und ABl. EU 2010 Nr. 299, S.46 und ABl. EU 2017 Nr. L 336, S. 60), zuletzt geändert durch Art. 1 und 2 Richtlinie 2017/2455/EU des Rates vom 05.12.2017 (ABl. EU Nr. L 348, S. 7)

## **Verzeichnis der Gesetze und Rechtsverordnungen**

### **Gesetze**

1. Abgabenordnung 1977, BMF, Amtliches Handbuch in der Fassung vom 01.01.2017
2. Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002, Beck-Texte, Deutscher Taschenbuch Verlag, 74. Auflage vom 28. Juli 2014
3. Umsatzsteuergesetz 2005 in der Fassung vom 21.02.2005 (BGBl. I 2005, S. 384), mit späteren Änderungen, BMF, Amtliche Umsatzsteuer-Handausgabe 2016/2017 mit Rechtsstand zum 01.01.2017

### **Rechtsverordnungen**

1. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 434), zuletzt geändert am 20.07.2017 durch die Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 12.07.2017, BGBl. I 2017, S. 2360

## Literaturverzeichnis

1. *Bosche, Karin*: „Berichtigung von Rechnungen durch den Abrechnungsempfänger?“, UR 18/2015, S. 693 – 701
2. *Dr. Becker, Stefanie*: „Hat die Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ausgedient?“, NWB 45/2016, S. 3374 – 3388
3. *Dr. Becker, Stefanie*: „Rechnungsanforderungen und Vorsteuerabzug – Geht der Formalismus in der Umsatzsteuer zu weit?“, NWB 18/2016, S. 1344 – 1359
4. *Dr. Grambeck, Hans-Martin*: „Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung“, StuB 7/2017, S. 260 - 263
5. *Dr. Höink, Carsten/Dr. Hudasch, Claudia*: „Das Spannungsverhältnis – Rückwirkung der Rechnungsberichtigung sowie Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, BB 5.2017, S. 215 – 223
6. *Dr. Kemper, Martin*: „Die „Sanktion“ von Rechnungsmängeln nach den EuGH-Entscheidungen Senatex und Barlis 06“, DStR 13/2017, S. 702 - 707
7. *Dr. Leonhardt, Axel*: „Zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen“, NWB 1-2/2015, S. 18 – 23
8. *Dr. Michel, Gerhard*: „Voraussetzungen und Folgen der Rechnungsberichtigung“, DB 5/2017, S. 216 - 217
9. *Dr. Nacke, Alois Th.*: „Änderungen bei den Grundlagen des Umsatzsteuerrechts“, NWB 41/2017, S. 3124 – 3134
10. *Dr. Wengerofsky, Timmy/Dr. Rolfes, Tobias*: „Pflichtangaben in Rechnungen“, StuB 7/2017, S. 253 – 259
11. *Eckert, Karl-Hermann*: „Rückwirkende Berichtigung von fehlerhaften Rechnungen in der Umsatzsteuer zulässig“, BBK 20/2016, S. 1007 - 1009
12. *Langer, Ronny/Hammerl, Robert*: „Rechnungspflichtangaben: Neues BMF-Schreiben relativiert Regelungen im Einzelnen“, NWB 47/2013, S. 3674 – 3678
13. *Langer, Ronny/Prof. Dr. Zugmaier, Oliver*: „Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter oder unvollständiger Rechnung“, DStR 39/2016, S. 2249 – 2254
14. *Luther, Matthias*: „Vorsteuerabzug ohne (ordnungsgemäße) Rechnung – Die Folgen des EuGH-Urteils Senatex“, UStB 10/2016, S. 303 – 307

15. *Prof. Dipl.-Kfm. Radeisen, Rolf-Rüdiger*: „Rückwirkende Rechnungsberichtigung nach Gemeinschaftsrecht“, DB 05/2015, S. 212 - 215
16. *Prof. Dr. Stadie, Holger*: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, 172. Lieferung, Stand 05.2017
17. *Seifert, Michael*: „Anforderungen an die umsatzsteuerliche Rechnungserstellung“, StuB 9/2014, S. 342
18. *Seifert, Michael*: „Vorsteuerabzug und formelle Rechnungsanforderungen“, StuB 3/2014, S. 107, 108
19. *Sikorski, Ralf*: „Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht“, NWB 8/2017, S. 564 – 572
20. *Slapio, Ursula*: „Rechnung und Vorsteuerabzug“, UR 12/2017, S. 456 - 459
21. *Treiber, Andreas*: „Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug nach „Senatex“ und „Barlis““, UR 21-22/2017, S. 858 – 864
22. *Trinks, Matthias*: „Urteil der Woche – USt: Anforderungen an rückwirkende Rechnungskorrektur“, NWB 11/2017, S. 768, 769
23. *von Harenne, Nicola*: „Rechnungsbegriff des § 14c UStG und das Merkmal der „Leistungsbeschreibung“ i.S.d. § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG“, UR 5/2015, S. 169 - 173
24. *von Streit, Georg/Streit, Thomas*: „Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige?“, UStB 2/2017, S. 57 – 68
25. *Weber, Konstantin*: „Rechnungsberichtigung“, NWB 22/2015, S. 1618 - 1624
26. *Widmann, Werner*: „Über Rechnungen nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Senatex und Barlis“, UR 1/2017, S. 18 – 24

## Rechtsprechungsverzeichnis

### Rechtsprechung des EuGH

1. EuGH, Urteil vom 29.04.2004 Rs. C-152/02, Terra Baubedarf, DStRE 2004, S. 830 – 832
2. EuGH, Urteil vom 15.07.2010 Rs. C-368/09, Pannon Gep, DStR 2010, S. 1475 - 1478
3. EuGH, Urteil vom 30.09.2010 Rs. C-392/09, Uszodaépítő, UR 2010, S. 948 – 952
4. EuGH, Urteil vom 01.03.2012 Rs. C-280/10, Polski Trawertyn, DStRE 2012, S. 893 -897
5. EuGH, Urteil vom 08.05.2013 Rs. C-271/12, Petroma Transports, DStRE 2013, S. 1310 – 1314
6. EuGH, Urteil vom 13.02.2014 Rs. C-18/13, Maks Pen, DStRE 2014, S. 1249 - 1254
7. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-516/14, Barlis 06, DStR 2016, S. 2216 – 2219
8. EuGH, Urteil vom 15.09.2016 Rs. C-518/14, Senatex, DStR 2016, S. 2211 – 2214
9. EuGH, Urteil vom 15.11.2017, Rs. C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, DStR 2017, S. 2544 -2548

### Rechtsprechung des BFH

1. BFH, Urteil vom 27.09.1979 – V R 78/73, BStBl. II 1980, S. 228
2. BFH, Urteil vom 01.07.2004 – V R 33/01, BStBl. II 2004, S. 861
3. BFH, Urteil vom 24.08.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, S. 340
4. BFH, Urteil vom 17.02.2011 – V R 39/09, BStBl. II 2011, S. 734
5. BFH, Urteil vom 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, S. 693
6. BFH, Urteil vom 16.01.2014 – V R 28/13, BStBl. II 2014, S 867
7. BFH, Urteil vom 01.07.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, S. 925
8. BFH, Urteil vom 28.08.2014 – V R 16/14, BStBl. II 2015, S. 46
9. BFH, Urteil vom 22.07.2015 – V R 23/14, BStBl. II 2015, S. 914
10. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 54/14, BFH/NV 2017 S. 488

11. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 64/14, BFH/NV 2017 S. 490

12. BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, BFHE 255, S. 348

### **Rechtsprechung der Finanzgerichte**

1. FG Köln, Urteil vom 16.10.2012, 8 K 2753/08, EFG 2013, S. 168 – 172

2. FG Münster, Urteil vom 01.12.2016, 5 K 1275/14 U, MwStR 2017, S. 334 - 337

3. FG München, Urteil vom 21.07.2015 - 6 K 1144/15 - juris

4. FG Saarland, Beschluss vom 16.02.2012, 2 V 1343/11, EFG 2012, S. 1115 – 1117

## **Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

1. Umsatzsteuer- Anwendungserlass in der Fassung vom 01.10.2010 (BStBl. I, S.846), zuletzt geändert am 07.02.2018 durch BMF-Schreiben III C 3-S 7433/15/10001/2018/0108025, BStBl. I 2018, S. 302

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorgelegte Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Heidenau, 14.03.2018

Stefan Zichner