
Datum: 08.06.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3724/15 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0608.1K3724.15U.00

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 26.01.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2015 wird dahingehend geändert, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... EUR berücksichtigt werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:	1
Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der C GmbH & Co. KG, (im Folgenden: C-KG). ... Geschäftsführer waren seinerzeit der Zeuge D und E.	2
Die Klägerin begehrt mit Ihrer Klage den Vorsteuerabzug im Streitjahr 2010 in Höhe von ... EUR aus insgesamt 274 als „Schlussrechnung“ bezeichneten Abrechnungspapieren über das Setzen von Automatenständern ..., sowie das Aufstellen und Zurückholen von Automaten in den Jahren 2001 bis 2005.	3
Die abgerechneten Leistungen wurden unstrittig seinerzeit von dem im Jahr 2014 verstorbenen F, wohnhaft: erbracht.	4
Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug in drei Betriebsprüfungen aus unterschiedlichen Gründen:	5
1. Prüfungszeitraum 2001 bis 2004, Prüfungsbericht vom 05.12.2006, Betriebsprüfer G,	6
2. Prüfungszeitraum 2005 bis 2008, Prüfungsbericht vom 10.08.2010, Betriebsprüfer H,	7
	8

3. Prüfungszeitraum 2009 bis 2013, Prüfungsbericht vom 07.01.2015, Betriebsprüfer I.	
Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, existierten (mindestens) vier „Versionen“ „Schlussrechnungen“:	9
<u>1. Version</u> „Schlussrechnungen“ mit fortlaufendem Datum (Zeitraum 2001 bis 2005):	10
Alle 274 Rechnungen enthielten als Rechnungsaussteller folgende Angaben:	11
„ J	12
- Service rund ums Haus -	13
Inh. J“	14
Unstreitig wurden diese „Schlussrechnungen“ aus den Jahren 2001 bis 2005, die J als Rechnungsaussteller und leistende Unternehmerin ausweisen, tatsächlich von K erstellt. Dieser fertigte zu jeder „Schlussrechnung“ auch noch eine handschriftliche Aufstellung an, mit genauer Bezeichnung der von ihm aufgestellten Automaten (z.B. Automatennummer) und den gefahrenen Kilometern. Auf den Rechnungen wurde von K handschriftlich quittiert, dass er den Betrag erhalten habe. Dem Gericht liegen insoweit Kopien sämtlicher Schlussrechnungen (incl. handschriftlicher Aufstellungen) der Jahre 2001 bis 2004 vor (vgl. Prüfungshandakte Band IV (Blatt 92 bis 536), Prüfungszeitraum 2001 bis 2004, Prüfungsbericht vom 05.12.2006, Betriebsprüfer G).	15
<u>2. Version</u> „Schlussrechnungen“ mit Datum 01.05.2007 ohne Steuernummer des K	16
Diese „Schlussrechnungen“ mit Datum 01.05.2007 <u>ohne</u> Steuernummer und mit einer „unvollständigen Anschrift“ des K liegen dem Gericht nicht vor.	17
Solche „Schlussrechnungen“ mit Datum 01.05.2007 <u>ohne</u> Steuernummer waren nicht in den Prüfungshandakten (insbesondere Prüfungszeitraum 2005 bis 2008, Prüfungsbericht vom 10.08.2010, Betriebsprüfer I) abgeheftet.	18
Bei der Klägerin sind diese „Schlussrechnungen“ 01.05.2007 <u>ohne</u> Steuernummer im Original nicht auffindbar (vgl. Blatt 44 der GA).	19
Zwischen den Beteiligten ist aber unstreitig, dass „Schlussrechnungen“ ohne Steuernummer und ohne vollständige Anschrift des K mit Ausstellungsdatum 01.05.2007 existierten.	20
<u>3. Version</u> „Schlussrechnungen“ mit Datum 01.05.2007 mit Steuernummer des K	21
In der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 übergab die Klägerin dem Gericht einen Aktenordner mit 274 „Schlussrechnungen“ mit Datum 01.05.2007 im Original, die ausnahmslos folgende Angaben enthalten:	22
„ K	23
Bauunternehmen	24
St.Nr.: xxx1“	25
Alle Rechnungen sind zusätzlich von K unterschrieben worden.	26
	27

Auf diesen 274 „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) mit Datum 01.05.2007 wurden jeweils die fortlaufenden Rechnungsnummern, Beträge und Leistungsbeschreibungen wie bei den 274 „Schlussrechnungen“ (**1. Version**) angegeben.

4. Version „Schlussrechnungen“ mit Datum 30.09.2010 28

Dem Gericht liegen 56 Kopien von Schlussrechnungen (vgl. Einspruchshefter) mit dem Datum 30.09.2010 vor, die nicht unterschrieben waren und folgende Angaben enthalten: 29

„ **K** 30

- Bauunternehmen - 31

St.Nr.: xxx1“ 32

Im Hinblick auf das Streitjahr 2010 war zwischen den Beteiligten zunächst nur streitig, ob die „Schlussrechnungen“ vom 30.09.2010 (**4. Version**) von K selbst oder von der C-KG ohne (ausreichende) Mitwirkung des K ausgestellt wurden. 33

Nachdem die Klägerin im Laufe des Klageverfahrens eingeräumt hat, dass die „Schlussrechnungen“ **2., 3. und 4. Version**, die alle den Tippfehler „Ortschafen“ (anstatt Ortschaften) enthielten, von der C-KG auf ihrer EDV-Anlage erstellt und ausgedruckt worden sind, ist zwischen den Beteiligten nunmehr auch streitig, ob die im Klageverfahren vorgelegten 274 „Schlussrechnungen“ (mit Steuernummer und Unterschrift des K) (**3. Version**) mit Datum 01.05.2007 im Jahr 2010 zum Vorsteuerabzug berechtigen. 34

Zum Sachverhalt im Einzelnen: 35

Ursprünglich machte die C-KG die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Leistungen des K in Höhe von insgesamt ... EUR verteilt in den Jahren 2001 bis 2005 geltend: 36

2001	2002	2003	2004	2005
... DM (... €)	... €	... €	... €	... €

 37

Der C KG lagen insoweit Rechnungen der Firma „J - Service rund ums Haus – Inhaberin J“ vor (siehe oben: **1. Version** „Schlussrechnungen“). J war die Schwägerin von K. Die von der Firma J in Rechnung gestellten Beträge wurden von der C-KG überwiegend in bar bezahlt. 38

Im Rahmen eines im Jahr 2005 eingeleiteten Steuerstrafverfahrens gegen J teilte diese der Steuerfahndungsstelle Finanzamt Z mit, dass die ihr vorgehaltenen Umsätze nicht von ihr sondern von ihrem Schwager K ausgeführt worden seien. Die Fahndungsprüfer suchten am 06.12.2005 das Gebäude Xstraße in X Stadt auf, in dem die Eheleute J und L sowie die Eheleute K und M wohnten. K räumte ein, dass er selbst - nicht seine Schwägerin J - die in Rechnung gestellten Leistungen an die C-KG erbracht und die Rechnungen in seinem Büro auf seinem Computer geschrieben habe. J habe nichts von seiner Tätigkeit in ihrem Namen gewusst. Er habe die Zahlungen auf den Rechnungen quittiert und auch das Bargeld vereinnahmt. Diese Umsätze seien bisher von ihm steuerlich nicht erklärt worden (vgl. Aktenvermerk über strafrechtliche Feststellungen vom 06.12.2005, Einspruchshefter). Auf den Inhalt des Prüfungsberichtes, K, der Steuerfahndungsstelle Finanzamt Z vom 06.03.2006 39

wird Bezug genommen (vgl. Einspruchshefter).

Das Finanzamt erließ am 19.04.2006 gegen K entsprechende Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2005, in denen die von K an die C-KG erbrachten Umsätze erfasst wurden. Zahlungen auf die Umsatzsteuerschuld erfolgten jedoch nicht (vgl. Vermerk, Prüferhandakte Prüfer I, Band 2 Seite 255 Rückseite). 40

Bereits am 28.09.2005 begann bei der C-KG eine Außenprüfung des Finanzamtes Y für die Jahre 2001 bis 2004. In einer Zusammenfassung der Prüferfeststellungen (Finanzamt Y, Prüfer G) vom 17.03.2006 wird in Tz. 14 und 15 ausgeführt, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer in den Rechnungen der Firma J nicht als Vorsteuer abziehbar seien, da diese Firma die Leistungen nicht erbracht habe. 41

Durch das Amtsgericht Y – Vormundschaftsgericht – wurde N am 10.03.2006 zur Betreuerin des K bestellt. Ihr Aufgabenkreis umfasste u.a. Vermögenssorge und Rechts-, Antrags- und Behördenangelegenheiten (vgl. Einspruchshefter). 42

Gegen K wurde mit Strafbefehl vom ...2006 (Amtsgericht...) wegen Steuerhinterziehung eine Gesamtgeldstrafe von ... Tagessätzen (Tagessatz: 12,00 EUR) verhängt, weil dieser die durch seine Leistungen gegenüber der C-KG erzielten Umsätze nicht erklärt und hierdurch u.a. Umsatzsteuern verkürzt habe. Auf den weiteren Inhalt des Strafbefehls wird Bezug genommen (vgl. Einspruchshefter). 43

Die Betriebsprüfung bei der C-KG durch das Finanzamt Y endete mit Bericht vom 05.12.2006 (Prüfer G, Prüfungszeitraum 2001 bis 2004). Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma J aus den Jahren 2001 bis 2004 (insgesamt ... EUR) wurde versagt, da diese Firma die Leistungen nicht erbracht habe (vgl. Tz. 19 des Berichtes). Auf den weiteren Inhalt des Berichts wird verwiesen. 44

Das Finanzamt Y erließ am 30.01.2007 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004. Den hiergegen eingelegten Einspruch nahm die C-KG mit Schreiben vom 26.11.2010 zurück (vgl. Umsatzsteuerakte VZ 2004). 45

Nach dem Akteninhalt wurden im Anschluss an die Betriebsprüfung unter dem Datum 01.05.2007 „Schlussrechnungen“ über die von K in den Jahren 2001 bis 2005 an die C-KG erbrachten Leistungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt. Die in der Prüfung gekürzten Vorsteuern in Höhe von ... EUR (2001 bis 2004) machte die Klägerin nunmehr im Veranlagungszeitraum 2007 geltend. 46

Mit Beschluss des Amtsgerichts Y vom 05.10.2009 wurde die Betreuung auf Antrag des Betroffenen K aufgehoben (vgl. Einspruchshefter). 47

Am 08.12.2009 ordnete das Finanzamt Y eine weitere steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 bei der C-KG an (Prüfer H). Ausweislich Tz. 15 a) des Prüfungsberichtes vom 10.08.2010, auf dessen Inhalt verwiesen wird, versagte der Prüfer den Vorsteuerabzug aus den (ursprünglichen) Rechnungen der Firma J aus dem Jahr 2005 in Höhe von ... EUR mit Hinweis auf Tz. 19 des Prüfungsberichtes der Vorbetriebsprüfung vom 05.12.2006. Im Zusammenhang mit den „neuen“ Rechnungen des K vom 01.05.2007 wurden in Tz. 15 b) des Prüfungsberichtes vom 10.08.2010 folgende Feststellungen getroffen: 48

„Korrigierte Rechnungen „K“ 49

Die C-KG hat in 2007 korrigierte Rechnungen der Fa. K für den Zeitraum 2001-2004 (2005) vorgelegt und hieraus den von der Vor-Bp gekürzten Vorsteuerabzug erneut geltend gemacht (... €).

Die vorgelegten Rechnungen enthalten nicht die Mindestangaben gem. § 14 Abs. 4 UStG. Es fehlen insbesondere die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und die dem Unternehmer erteilte Steuernummer. 51

Korrekturen an den ausgestellten Rechnungen können nicht mit steuerlicher Wirkung von dem Leistung(Rechnungs)empfänger vorgenommen werden.“ 52

In den Prüfungshandakten betreffend den Prüfungszeitraum 2005 bis 2008, (Prüfungsbericht vom 10.08.2010, Betriebsprüfer H) sind in Band 2 (Blatt 124 bis 163) 39 Rechnungen „K“ abgeheftet mit dem Rechnungsdatum 01.05.2007, davon jeweils eine für in den Jahren 2001, 2002, 2003 bzw. 2004 erbrachte Leistungen und im Übrigen für Leistungen im Jahr 2005. Ausnahmslos enthalten die dort abgehefteten Rechnungen Adresse und Steuernummer des K und sind zusätzlich von K unterschrieben worden (siehe oben: **3. Version** „Schlussrechnungen“). 53

Am 27.09.2010 erließ das Finanzamt Y entsprechend den Prüferfeststellungen geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008. 54

Gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2007 aufgrund der zweiten Betriebsprüfung im Jahr 2010 (Prüfer H) legte die C-KG am 27.10.2010 Einspruch ein und teilte mit, dass die im Prüfungsbericht beanstandeten Rechnungen derzeit von dem Lieferanten erneut berichtigt würden, so dass dann alle betreffenden Rechnungen vollständig die Mindestangaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG enthielten. Die Vorsteuern seien rückwirkend zum Zeitpunkt der Leistungserstellung zu gewähren. Hilfsweise werde der Erlass der in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Zinsen beantragt. 55

Mit Schreiben vom 13.05.2011 führte das Finanzamt Y aus, dass die Rechnungen mit dem Ausstellungsdatum 01.05.2007 nicht alle Mindestangaben im Sinne des § 14 UStG enthielten (Anschrift des leistenden Unternehmers und Steuernummer fehlten). Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass die nachträgliche Legitimation der von der C-KG mit Datum vom 01.05.2007 erstellten Rechnungen durch K wegen mangelnder Geschäftsfähigkeit (Betreuung seit dem 10.03.2006 angeordnet) zu bezweifeln sei, zumal die Leistungsempfängerin nur in Ausnahmefällen als Dritte für den Leistenden abrechnen könne (vgl. Beschluss des BFH vom 28.04.1983 V R 139/79). Fraglich sei zudem, ob K zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung in 2007 überhaupt Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gewesen sei. Im Übrigen handle es sich bei den nachträglich am 01.05.2007 ausgestellten Rechnungen um keine berichtigten, sondern um erstmalige Rechnungen. 56

Daraufhin nahm die C-KG mit Schreiben vom 17.05.2011 den Einspruch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2007 zurück. Die nachgeforderten Umsatzsteuern einschließlich Zinsen wurden von der C-KG entrichtet. 57

Am 02.07.2014 begann bei der C-KG eine weitere steuerliche Außenprüfung durch das Finanzamt Y, welche die Jahre 2009 bis 2013 umfasste. Der Prüfer (I) stellte fest, dass die C-KG mit Buchung vom 30.09.2010 den Gesamtbetrag der von der Vorbetriebsprüfung gekürzten Vorsteuer mit ... EUR (Zeitraum 2001 bis 2005) als abzugsfähige Vorsteuer gebucht hatte. Zu diesem Vorgang wurde dem Prüfer ein Ordner mit den „Schlussrechnungen“ mit Datum vom 30.09.2010 vorgelegt (siehe oben: 4. Version 58

„Schlussrechnungen“; Kopien vgl. Einspruchshefter, siehe auch Prüfungshandakte, Prüfer I, Band 2 Blatt 46 bis 100).

Mit E-Mail vom 19.11.2014 (vgl. Prüfungshandakte Band 2 Blatt 254) teilte der Prüfer (I) O (FA Y) mit, dass er hinsichtlich des „Vorsteuerabzugs K“ eine Abstimmung über die Vorgehensweise für sinnvoll halte, zumal die bei der Vor-Bp vorgelegten Rechnungen seines Erachtens alle Merkmale bis auf den Berichtigungsvermerk enthielten. 59

Am 29.07.2015 schieb der Prüfer der vorhergehenden Betriebsprüfung H an den Prüfer I folgende E-Mail (vgl. Prüfungshandakte Band 2 Blatt 106): 60

„ich habe mein Fallhefter hinsichtlich der beanstandeten Rechnungen „K“ nochmals durchgearbeitet, leider mit dem gleichen Ergebnis: 61

Ich kann die beanstandeten Rechnungen nicht feststellen. 62

Ich kann es mir nur so erklären, dass die abgehefteten Rechnungen die Rechnungen aus 2010 darstellen.“ 63

Am ...2014 verstarb K. 64

Im Laufe der Prüfung führte der steuerliche Berater der C-KG (zugleich Prozessbevollmächtigter) mit Schreiben vom 07.11.2014 zum Sachverhalt ergänzend aus: K habe seinerzeit seine Leistungen auf dem Geschäftspapieren seiner Schwägerin abgerechnet. Die C-KG habe damals davon ausgehen müssen, dass K als Angestellter seiner Schwägerin tätig gewesen sei. Nachdem der Vorsteuerabzug durch die Betriebsprüfung versagt worden sei, habe die C-KG „im Auftrag von K seine gesamten Rechnungen für die Jahre 2001 bis 2004 in 2007 korrigiert“ und den Vorsteuerabzug erneut geltend gemacht. Durch die im Jahr 2010 durchgeführte steuerliche Außenprüfung sei der Vorsteuerabzug wegen fehlender Mindestangaben nach § 14 Abs. 4 UStG versagt worden. Bereits während der Prüfung sei mit dem damaligen Prüfer I über eine erneute Korrektur der Rechnungen gesprochen und ein Muster der erneut zu berichtigenden Rechnungen vorgelegt worden. Es sei mit keinem Wort darüber gesprochen worden, dass aus der Rechnung durch einen Zusatz hervorgehen müsse, dass es sich um eine korrigierte Rechnung handle. Nach Auswertung des Berichtes vom 10.08.2010 habe die C-KG die beanstandeten Rechnungen K auf einem USB-Stick gemäß dem H gezeigten Muster zur Verfügung gestellt und die Änderungen der Anschrift und der Steuernummer seien von K durchgeführt und ausgedruckt worden. Die C-KG habe sich vollständig an die von H mündlich getroffenen Hinweise gehalten. Auf den weiteren Inhalt des Schreibens wird verwiesen. 65

Die Betriebsprüfung (Prüfer I) endete mit Prüfungsbericht vom 07.01.2015. In Tz. 17 des Berichtes heißt es unter anderem: *„Auf den Rechnungen ist weder ein Hinweis, dass es sich um berichtigte Rechnungen handelt enthalten, noch ist ersichtlich, dass die Fa. C die Abrechnungen im Auftrag des K erstellt hat. Es ist nicht erkennbar, wer diese Rechnungen ausgefertigt hat. Der Geschäftsführer der Fa. C, D, erklärte hierzu, dass er mit den Daten der Rechnungen zu K hingefahren sei und die Rechnungen in seinem Beisein ausgedruckt habe.“* Der Prüfer war unter Hinweis auf das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 19.03.2013 5 K 1438/07 der Ansicht, dass die vorgelegten Rechnungen vom 30.09.2010 nicht zu einem Vorsteuerabzug berechtigten, da auf diesen Rechnungen der Hinweis fehle, dass es sich überhaupt um eine Berichtigung der Erstrechnung handle. Für berichtigte Rechnungen regelt § 31 Abs. 5 UStDV, dass die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen sei, übermittelt 66

werden müsse. Durch die Billigung eines Musters der am 30.09.2010 geänderten Rechnungen durch den Betriebsprüfer, ergebe sich kein Vertrauenstatbestand. Auf den weiteren Inhalt des Berichtes vom 07.01.2015 wird verwiesen.

Das Finanzamt Y erließ am 26.01.2015 entsprechend den Prüferfeststellungen einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2010. Die Umsatzsteuer wurde um ... EUR ... höher festgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. 67

Hiergegen legte die C-KG Einspruch ein. Sie wendete sich gegen die Vorsteuerkürzung in Höhe von ... EUR. 68

Mit Schreiben vom 13.07.2015 nahm das Finanzamt Y ausführlich zu der Einspruchsbegründung Stellung und führte u.a. aus (vgl. Seite 7): Nach dem Vortrag der C-KG seien sowohl die Ursprungsrechnungen als auch die nachfolgenden Rechnungen von der C-KG erstellt worden. Der Ausdruck dieser Rechnungen sei ein rein technischer Vorgang und führe nicht dazu, dass sich der Leistungserbringer diese Rechnungen bzw. die Rechnungsänderungen zu Eigen mache, zumal dem eigentlichen Abrechnungspapier bzw. dessen Änderungen jeglicher Hinweis darauf fehle. Die Erstellung der Rechnungen durch den Leistungsempfänger sei nicht mit rechtlicher Wirkung möglich. Der Vorsteuerabzug sei daher zu versagen. Ein Vertrauenstatbestand sei nicht entstanden. Der C-KG sei seit Dezember 2005 bekannt, dass aufgrund der ursprünglich erteilten Scheinrechnungen Ermittlungen durch die Steuerfahndung erfolgt seien. Bis zum Jahr 2014 sei es ohne weiteres möglich gewesen, von K eine Rechnung nach den Erfordernissen des § 14 UStG zu verlangen und auch zu erhalten. Auf den weiteren Inhalt des Schreibens wird verwiesen. 69

Wegen eines Wechsels der örtlichen Zuständigkeit übernahm die Rechtsbehelfsstelle des Beklagten die Bearbeitung des Einspruchsverfahrens und erläuterte erneut umfangreich die Auffassung der Finanzverwaltung. Auf den Inhalt des Schreibens vom 19.08.2015 wird Bezug genommen. 70

Mit Schreiben vom 26.09.2015 nahm die Klägerseite zu den Ausführungen des Finanzamtes Stellung. Soweit die Betriebsprüfung wegen der ursprünglichen Rechnungen vom 01.05.2007 des K – ohne Steuernummer – den Vorsteuerabzug versagt habe, wende sich die Klägerseite hiergegen nicht. Es werde selbstverständlich auch anerkannt, dass die Rechnungsausstellung durch den Leistungsempfänger nicht zulässig sei. Die ergänzenden Rechnungen vom 30.09.2010 habe K ausgedruckt, der C-KG übergeben und dadurch in den Verkehr gebracht. K habe dies auch so gewollt und auch entscheidend dazu beigetragen, denn ohne K hätte die Klägerseite die Steuernummer des K nicht gekannt. K habe der C-KG seine Steuernummer mitgeteilt, damit diese die Steuernummer auf den wegen fehlender Steuernummer beanstandeten Rechnungen eintrage und im Übrigen unverändert zum Ausdruck und zur Übergabe vorbereite. Die Klägerseite habe nur eine technische Schreibhilfe im Sinne der BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH, Beschluss vom 28.04.1983, BStBl II 1983, 525) geleistet. Auf die weiteren Ausführungen in dem Schreiben vom 26.09.2015 wird verwiesen. 71

Mit Einspruchsentscheidung vom 05.11.2015 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte u.a. aus, dass die C-KG – unterstellt der von der Klägerseite geschilderte Sachverhalt hinsichtlich der Erstellung der Rechnung träfe zu – mehr als nur technische Schreibhilfe geleistet habe. Vielmehr habe K durch den Ausdruck der auf dem USB-Stick gespeicherten Daten lediglich technische Hilfestellung geleistet. Es hätte zudem nahe gelegen, dass K in geeigneter Weise nach außen hin erkennbar (z.B. durch Unterschrift) die Rechnungserstellung dokumentiert hätte. Da dies nicht geschehen sei, könnten die Rechnungen auch durch die C-KG selbst ausgedruckt worden seien. In diesem 72

Fall läge überhaupt keine Mitwirkung des leistenden Unternehmers vor. Auf den weiteren Inhalt der Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen.

Mit der hiergegen erhobenen Klage wiederholt die Klägerin zunächst das Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. 73

Nachdem am 15.12.2017 ein Termin zur mündlichen Verhandlung stattgefunden hat, trägt die Klägerin zum Sachverhalt nunmehr vor: 74

In dem bisherigen Sachvortrag bezüglich der neu erstellten Rechnungen habe sich im Prozess (nicht in früheren Äußerungen in 2007 gegenüber dem Finanzamt und den Betriebsprüfern) ein Fehler eingeschlichen. Der Sachvortrag im Prozess habe dahin verstanden werden können, dass die Klägerin erst im Jahr 2010 die Rechnungen im Auftrag des K abgeschrieben habe und dass die Rechnungen vom 01.05.2007 (ohne Steuernummer) 2007 noch von K geschrieben worden seien. Dies sei unzutreffend. Wie eine Sichtung der gegenüber der Betriebsprüfung gemachten Angaben (siehe z.B. Schreiben vom 01.11.2014) ergeben habe, habe tatsächlich die Klägerin die Rechnungen nach der Betriebsprüfung in 2006 seinerzeit selbst im Auftrag des K geschrieben, wobei allerdings die Umsatzsteuernummer des K nicht auf den Rechnungen aufgeführt worden sei. Diese Rechnungen habe die Klägerin leider bislang nicht auffinden können. 75

Neu und überraschend in der mündlichen Verhandlung vom 15.12.2017 seien die Rechnungen des Bauunternehmens K, die auf den 01.05.2007 ausgestellt gewesen seien und die darüber hinaus auch die Unterschrift des K trügen und auch die Steuernummer beinhalteten. Diese Rechnungen seien mittlerweile in der Registratur der Klägerin gefunden worden, allerdings nicht in dem Rechnungsjahr 2007, sondern in dem Rechnungsjahr 2010. 76

Die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug lägen hier unstreitig vor. Es gehe stets um die formellen Voraussetzungen, nämlich ob es erforderlich gewesen sei, dass ein Korrekturhinweis auf den Rechnungen angebracht werden müsse und ob die Rechnungen, die von K unterschrieben und sodann von D mit neuem Datum im Einvernehmen mit K ausgedruckt worden seien, dem K als Aussteller zuzurechnen seien oder nicht. 77

Der Vortrag der Klägerin, die Rechnungen seien bei K ausgedruckt worden, sei zu korrigieren. Die Rechnungen vom 30.09.2010 seien bei der Klägerin ausgedruckt worden, da die EDV-Anlage des K veraltet gewesen sei. 78

Auf den weiteren Inhalt der Schreiben vom 20.01.2018 und vom 28.03.2018 wird verwiesen. 79

Die Klägerin beantragt, 80

den Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 26.01.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt ... EUR berücksichtigt werden. 81

Der Beklagte beantragt, 82

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 83

Er trägt vor: 84

Bei den Rechnungen vom 30.09.2010 handle es sich um Rechnungsberichtigungen. Die ursprünglichen Rechnungen hätten nicht alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben 85

enthalten, da die Steuernummer gefehlt habe. Der Vortrag der Klägerin, dass K die Rechnungen ausgedruckt und D übergeben habe, widerspreche den Grundsätzen zum Erfordernis der Abgrenzung der Verantwortlichkeiten. Denn selbst bei diesem unterstellten – von der Klägerin jedoch nicht belegten Sachverhalt, habe die Klägerin mehr als nur eine technische Schreibhilfe geleistet.

Zudem fehle in den Rechnungen vom 30.09.2010 ein Hinweis darauf, dass es sich um „Berichtigungen“ handle (vgl. § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV). 86

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 15.12.2017 trägt der Beklagte ergänzend vor: 87

Die Klägerin habe eingeräumt, dass die auf den 30.09.2010 datierten Rechnungen nicht nur von ihr selbst angefertigt, sondern – entgegen ihrem früheren Vorbringen – auch selbst ausgedruckt worden seien. Es fehle hier für die Vorsteuerabzugsberechtigung an der erforderlichen Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer. 88

Die im Rahmen der Vor-BP für den Zeitraum 2005 bis 2008 dem Betriebsprüfer von der Klägerin vorgelegten Rechnungen, die auf den 01.05.2007 datiert und mit einer Steuernummer versehen seien, seien nach Einlassung der Klägerin ebenfalls von ihr selbst und nicht von K angefertigt worden. Die Frage, ob alleine die Unterschrift des K auf diesen von der Klägerin selbst erstellten Abrechnungspapieren dazu führe, dass diese K und nicht der Klägerin als Rechnungsaussteller zuzurechnen seien, könne im Ergebnis unerörtert bleiben. Aus diesen Rechnungen mit dem Datum des Jahres 2007 begründe sich jedenfalls keine Vorsteuerabzugsberechtigung für das Streitjahr 2010. 89

Soweit der Vorsteuerabzug in 2007 zu Unrecht versagt worden sein sollte, könne dies nicht durch eine rechtswidrige Berücksichtigung der Vorsteuer im Streitjahr 2010 geheilt werden. 90

Die Jahresangabe des Betriebsprüfers H in seiner E-Mail vom 29.07.2015 an den Betriebsprüfer I, dürfte sich nicht auf den Ausstellungszeitpunkt der Rechnungen, sondern auf den Zeitraum beziehen, in welchem ihm diese Rechnungen vorgelegt worden seien, nämlich im Rahmen der in 2010 durchgeführten Betriebsprüfung. Ein Rückschluss auf den Ausstellungszeitpunkt dieser Rechnungen lasse die E-Mail nicht zu. 91

Auch das von der Klägerin auf den in Rede stehenden Rechnungen selbst angebrachte Datum 01.05.2007 dokumentiere, dass diese am 01.05.2007 und eben gerade nicht erst im Jahr 2010 angefertigt worden seien. Dies sei auch durch die Unterschrift des K bestätigt worden. Hätte K die Unterschrift erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt geleistet, hätte es dem Bedürfnis des Geschäftsverkehrs nach eindeutigen schriftlichen Abrechnungspapieren entsprochen, dass K seine Unterschrift mit dem Zusatz des aktuellen Datums versehen hätte. Zudem widerspreche auch der fehlende Berichtigungshinweis auf diesen unter dem Datum von 01.05.2007 ausgestellten Rechnungen dem Bedürfnis des Geschäftsverkehrs nach eindeutigen schriftlichen Abrechnungspapieren. 92

Letztlich erschließe sich dem Beklagten nicht, weshalb die Klägerin dem Betriebsprüfer I im Rahmen der Betriebsprüfung für das Streitjahr die auf den 01.05.2007 datierten und von K unterschriebenen Rechnungen – spätestens nachdem der Prüfer die Rechnungen vom 30.09.2010 beanstandet habe - nicht vorgelegt habe, obwohl diese Rechnungen nach ihren eigenen Einlassungen in der Registratur zum Rechnungsjahr 2010 abgelegt worden seien sollen. Dass dies nicht geschehen sei, lege dies den Schluss nahe, dass diese unterschriebenen Rechnungen mit Datum 01.05.2007 gerade nicht erst im Jahr 2010 erstellt 93

worden seien und die Klägerin die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs aus diesen Rechnungen durch die Vor-BP für das Jahr 2007 akzeptiert habe.

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 Beweis erhoben durch die Vernehmung des damaligen Geschäftsführers der C-KG D als Zeugen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 94

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen im Klageverfahren und in dem Verfahren 1 K 131/16 U, auf die vom Beklagten überlassenen Steuer- und BP-Handakten sowie auf den von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 übergebenen Aktenordner „BP Rg. K 2007 II“ verwiesen. 95

Entscheidungsgründe: 96

I. Die Klage ist begründet. 97

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 26.01.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2015 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 98

Die Klägerin kann das Recht auf Vorsteuerabzug in Höhe von ... EUR im Streitjahr 2010 ausüben. Sie ist aufgrund der von K an ihre Rechtsvorgängerin (C-KG) in den Jahren 2001 bis 2005 tatsächlich ausgeführten Leistungen materiell und aufgrund der in der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 vorgelegten 274 „Schlussrechnungen“ mit dem Datum 01.05.2007 (**3. Version**) formell zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Vorsteuer kann im Besteuerungszeitraum 2010 abgezogen werden, weil zur Überzeugung des Senats feststeht, dass die Klägerin die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) erst seit dem Kalenderjahr 2010 besitzt. 99

1 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (in der Fassung des Streitjahres) kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. 100

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Eine Rechnung kann nach § 31 UStDV aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes geforderten Angaben insgesamt ergeben. Die Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein. Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a des Gesetzes enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Nach § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG (§ 31 Abs. 5 Satz 3 UStDV). 101

b) Unionsrechtlich ist das Recht auf Vorsteuerabzug in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) geregelt. 102

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 168 Buchst. a MwStSystRL hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten 103

Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden müssen (EuGH, Urteil vom 15.09.2016 C-516/14 Barlis 06, UR 2016, 795 m.w.N.).

Zu den formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a der MwStSystRL, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt (EuGH, Urteil vom 15.09.2016 C-516/14 Barlis 06, UR 2016, 795 m.w.N.). In Art. 226 MwStSystRL ist geregelt, welche Angaben eine solche Rechnung unbeschadet der in der MwStSystRL festgelegten Sonderbestimmungen mindestens enthalten muss. Nach Art. 219 MwStSystRL als unionsrechtlicher Grundlage des § 31 Abs. 5 UStDV sind einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist (vgl. BFH, Urteil vom 20.10.2016 V R 26/15, BFH/NV 2017, 252).

2. Nach diesen Grundsätzen sind im Streitfall sowohl die materiellen als auch die formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts erfüllt. 105

a) Die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG bzw. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL) in Höhe von ... EUR liegen hier – wie auch zwischen den Beteiligten unstrittig ist - vor, weil K als Unternehmer im Sinne von § 2 UStG in den Jahren 2001 bis 2005 sonstige Leistungen (Setzen von Automatenständen, Aufstellen und Zurückholung von Zigarettensautomaten) im Inland an die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die ebenfalls Unternehmerin ist, ausgeführt hat, und die C-KG die Leistungen für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze (Großhandel mit Tabakwaren) verwendet hat. 106

b) Die formellen Voraussetzungen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i. V. m. §§ 14, 14 a ff UStG bzw. Art. 178 Buchst. a i. V. m. Art. 226 MwStSystRL) für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Streitjahr 2010 liegen hier ebenfalls vor. 107

Die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 vorgelegten 274 „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) im Original mit der Unterschrift des K erfüllen sämtliche Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung. 108

aa) Die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) sind zwar – wie die Klägerin nunmehr einräumt - auf der EDV-Anlage der C-KG geschrieben und ausgedruckt worden, jedoch hat sich K, der leistende Unternehmer, diese Rechnungen durch seine Unterschrift zu eigen gemacht und insoweit ausreichend bei der Ausstellung dieser „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) mitgewirkt. 109

Nach der Überzeugung des Gerichts handelt es sich auch um die Originalunterschrift des K, weil der leserliche Schriftzug des K, bestehend aus dem ersten Buchstaben des Vornamens und des Nachnamens („K“) mit dem Schriftzug der Unterschriften des K auf den vorliegenden Kopien der „Schlussrechnungen“ (**1. Version**), auf denen er den Erhalt des Geldes quittiert hat, übereinstimmt. Die 274 Unterschriften des K wurden auf die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) auch nicht aufgedruckt oder hineinkopiert, da sich auf jeder Rückseite der 274 Rechnungen der für die Unterschrift verwendete schwarze Stift leicht durchdrückt. Darüber hinaus variiert der Schriftzug in einem für eine eigenhändige Unterschrift üblichen (geringfügigen) Rahmen. Im Übrigen bezweifelt auch der Beklagte nicht, dass die Unterschriften auf den dem Gericht am 08.06.2018 vorgelegten „Schlussrechnungen“ (110

3. Version) von dem im Jahr 2014 verstorbenen K stammen.

bb) Soweit seinerzeit das Finanzamt Y die Ansicht vertrat, dass K während des Zeitraums als N zur Betreuerin des K bestellt war, wegen mangelnder Geschäftsfähigkeit rechtlich nicht dazu in der Lage war, von der C-KG erstellte Rechnungen durch seine Unterschrift nachträglich zu legitimieren, kann der Senat hier offen lassen, ob dieser Auffassung gefolgt werden kann. 111

Denn die Betreuung war nur für den Zeitraum 10.03.2006 bis 05.10.2009 angeordnet. Nach den Gesamtumständen des Streitfalls und unter Würdigung des Akteninhalts und der Aussage des Zeugen D können die „Schlussrechnungen“ in der **3. Version**, obwohl sie das Ausstellungsdatum 01.05.2007 tragen, nach der Überzeugung des Senates erst im Laufe des Kalenderjahres 2010 erstellt und von K unterschrieben worden sein, mithin zu einem Zeitpunkt als die Betreuung bereits durch das Amtsgericht Y wieder aufgehoben worden war. 112

Zu dieser Überzeugung hinsichtlich des tatsächlichen Ausstellungszeitpunkts gelangt der Senat aufgrund folgender Umstände: 113

Nachdem in der ersten Betriebsprüfung (Betriebsprüfer G, Prüfungszeitraum 2001 bis 2004, Prüfungsbericht vom 05.12.2006) der Vorsteuerabzug versagt wurde, weil J nicht die leistende Unternehmerin war, wurden im Anschluss an die Betriebsprüfung unter dem Datum 01.05.2007 nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten und nach dem Inhalt der Akten (vgl. insbesondere Prüfungsbericht vom 10.08.2010 (Prüfer H)) „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) ausgestellt, die erstmalig K als leistenden Unternehmer auswiesen, in denen jedoch weder die Steuernummer des K, noch seine vollständige Anschrift angegeben wurde. Zwar liegen dem Gericht diese „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) vom 01.05.2007, die auch unstrittig aus dem Jahr 2007 stammen, nicht vor. Der Verbleib dieser „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) konnte auch nicht mehr ermittelt werden. Der Senat hat aber keinen Anlass, an dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten hinsichtlich der Existenz der „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) zu zweifeln. 114

Soweit H in seinem Prüfungsbericht vom 10.08.2010 Tz. 15 b) ausgeführt hat, dass die vorgelegten Rechnungen nicht die Mindestangaben gem. § 14 Abs. 4 UStG enthielten, weil insbesondere die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und die dem Unternehmer erteilte Steuernummer fehle, können damit nur die „Schlussrechnungen (**2. Version**) gemeint sein, die aus dem Jahr 2007 stammen. 115

Die nunmehr in der mündlichen Verhandlung vom 08.06.2018 vorgelegten „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) mit Datum 01.05.2007 sollten die unvollständigen „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) vom 01.05.2007 berichtigen bzw. ergänzen, nachdem der Prüfer H in der zweiten Betriebsprüfung (Prüfungszeitraum 2005 bis 2008), die im Kalenderjahr 2010 durchgeführt wurde, die fehlende Steuernummer und die unvollständige Anschrift bemängelt hatte. 116

Nach dem Sachvortrag der Klägerseite, der zumindest hinsichtlich des zeitlichen Ablaufs während des gesamten Verfahrens unverändert geblieben ist, wurden diese „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) während der laufenden Betriebsprüfung im Kalenderjahr 2010 erstellt und dann als „Muster“ dem Prüfer H vorgelegt, damit dieser prüfen könne, ob nunmehr alle Angaben in der Rechnung enthalten seien. 117

Der Vortrag der Klägerin, dass dem Prüfer H die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) tatsächlich während der Betriebsprüfung in 2010 vorgelegt worden sind, wird dadurch belegt, 118

dass H 39 Kopien der „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) in Band 2 (Blatt 124 bis 163) seiner im Kalenderjahr 2010 zusammengestellten Prüferhandakten abgeheftet hat.

Aus der Sicht des Prüfers H zum damaligen Zeitpunkt musste er sich jedoch mit diesen „Schlussrechnungen“ (**3. Version**), die erst im Jahr 2010 entstanden sind, nicht weiter auseinandersetzen, weil seinerzeit nach einhelliger Auffassung der Rechtsprechung und der Verwaltung keine auf das Jahr 2007 rückwirkende Rechnungsberichtigung durch die im Jahr 2010 erstellten „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) möglich war. Die Prüfung umfasste den Prüfungszeitraum 2005 bis 2008. 119

Die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) waren aus der Sicht aller Beteiligten erst für den Veranlagungszeitraum 2010 von Bedeutung. 120

Soweit in der Prüferhandakte des H keine der von ihm beanstandeten „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) zu finden sind, konnte H sich dies nur so erklären, dass die abgehefteten Rechnungen („Schlussrechnungen“ **3. Version**) die Rechnungen aus 2010 darstellen (vgl. E-Mail des H an den Prüfer I vom 29.07.2015). 121

Der von der Klägerseite dargestellte zeitliche Ablauf wurde auch durch die Aussage des D bestätigt. Der Senat hält die Aussage des Zeugen D zumindest dahingehend für glaubhaft, dass er anlässlich der Betriebsprüfung im Kalenderjahr 2010 und den Beanstandungen des H hinsichtlich der Rechnungen „K“ (**2. Version**) (fehlende Steuernummer, unvollständige Anschrift) mit K persönlich Kontakt aufgenommen hat und H dann die von K unterschriebenen „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) mit Steuernummer und vollständiger Anschrift als Muster vorgelegt hat. 122

Vor Beginn der Betriebsprüfung im Kalenderjahr 2010 hätte es aus der Sicht des D auch keine Veranlassung für berichtigte „Schlussrechnungen“ gegeben, da er bis dahin offensichtlich davon ausgegangen ist, dass die „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) mit Datum 01.05.2007 für den Vorsteuerabzug im Jahr 2007 ausreichen, da diese „Schlussrechnungen“ nicht mehr J als leistenden Unternehmer aufwiesen und damit - aus der Sicht des D - der von der ersten Betriebsprüfung bemängelte Punkt (Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer nicht identisch) hierdurch beseitigt worden ist. 123

cc) Die „Schlussrechnungen“ in der **3. Version** enthalten die in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG (Art. 226 MwStSystRL) aufgeführten Pflichtangaben. 124

(1) Wie auch zwischen den Beteiligten unstrittig ist, liegen keine Rechnungsmängel hinsichtlich der Angaben im Zusammenhang mit den in § 14 Abs. 4 Satz 1, Nr. 2., Nr. 4 bis Nr. 8 des § 14 Abs. 4 UStG vor. Insbesondere wurde in diesen „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) die vom Finanzamt Y an K erteilte Steuernummer ... angegeben. Die Rechnungen enthalten fortlaufende Rechnungsnummern, beginnend mit „1“ und dem jeweiligen Kalenderjahr, in dem die Leistung seinerzeit erbracht wurde. Die Rechnungsnummern sind mit den seinerzeit vergebenen Rechnungsnummern (**1. Version** „Schlussrechnungen“) identisch. Der Umfang, die Art der sonstigen Leistungen sind aus den „Schlussrechnungen“ zusammen mit den handschriftlichen Aufstellungen des K, auf die in den „Schlussrechnungen“ verwiesen wird, ersichtlich. Der Steuersatz (16%), das Entgelt und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag sind in jeder einzelnen Rechnung ausgewiesen. 125

(2) Die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) genügen auch den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG (Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL). Insbesondere wird in diesen „Schlussrechnungen“ die vollständige Anschrift des K („Xstr., X“) angegeben. 126

Soweit die Angabe des vollständigen Namens des leistenden Unternehmers in der Rechnung verlangt wird, wird dies vorliegend ebenfalls erfüllt. 127

Zwar ist rechts oben auf den „Schlussrechnungen“ nur der Name „**K Bauunternehmen**“ aufgedruckt; der Vorname des leistenden Unternehmers („“) fehlt. Gemäß § 31 Abs. 2 UStDV genügt es aber, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers eindeutig feststellen lassen. 128

Da K jede einzelne der 274 „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) mit dem ersten Buchstaben seines Vornamens und seinem Nachnamen („K“) unterschrieben hat, lassen sich der Name des leistenden Unternehmers aufgrund der eigenhändigen Unterschrift des K auch ohne Angabe des Vornamens eindeutig feststellen. 129

(3) Soweit alle 274 „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) das Ausstellungsdatum 01.05.2007 aufweisen, diese **3. Version** der „Schlussrechnungen“ nach der Überzeugung des erkennenden Senates unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Streitfalles jedoch erst im Kalenderjahr 2010 entstanden sein können, genügt dies Ausstellungsdatum vorliegend dennoch den nationalen und unionsrechtlichen Vorgaben (vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG und Art. 226 Nr. 1 MwStSystRL). 130

Ob eine Rechnung den Anforderungen des Art. 226 MwStSystRL entspricht, ist im Licht des Zwecks dieser Vorschrift zu prüfen, wonach die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (teleologische Auslegung). 131

Bezüglich des Zusammenhangs, in dem Art. 226 MwStSystRL steht, kann das in den Art. 167 ff. MwStSystRL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Denn durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen. Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt daher, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat (vgl. EuGH, Urteile vom 22.10.2015 C-277/14 PPUH Stehcomp, UR 2015, 917; vom 15.09.2016 C- 518/14 Senatex, UR 2016, 800; vom 15.09.2016 C-516/14 Barlis 06, UR 2016, 795; vom 15.11.2017 C-374/16 und C-375/16 Geissel und Butin, UR 2017, 2544 jeweils m.w.N.). 132

Das Ausstellungsdatum ist das Rechnungsdatum, also der Tag an dem der leistende Unternehmer das Rechnungsdokument herstellt (Leipold in Sölch/Ringleb, UStG, § 14 Rz. 445). Insoweit dürfte es grundsätzlich nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung genügen, wenn ein willkürliches Datum, welches mit dem Zeitpunkt der Rechnungserstellung in keinem Zusammenhang steht, oder ein fehlerhaftes Datum (z.B. 30.02.2010) als Ausstellungsdatum angegeben wird. Eine Kontrolle durch die Steuerverwaltung im Hinblick auf die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts wäre bei einem willkürlichen oder fehlerhaften Ausstellungsdatum erheblich erschwert. Willkürliche und fehlerhafte Angaben 133

können nicht leicht und eindeutig nachgeprüft werden.

Aufgrund dieser besonderen Umstände des Streitfalls ist das Ausstellungsdatum 01.05.2007 134 der „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) aber kein fehlerhaftes Datum oder ein „Fantasiedatum“, auch wenn diese Rechnungen tatsächlich in 2010 ausgestellt wurden. Denn es handelt bei dem angegebenen Datum 01.05.2007 nur um das ursprüngliche Datum der unvollständigen Erstrechnungen des K (=„Schlussrechnungen“ (**2. Version**)). Die in 2010 neu erstellten „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) bestehen aus den ursprünglichen Angaben (unstreitig: Leistungsbeschreibung, Entgelt, Steuerbetrag, Steuersatz etc.) und zusätzlich aus den bisher fehlenden Angaben (Steuernummer, vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers). Durch das Beibehalten des ursprünglichen Ausstellungsdatums (01.05.2007) wird nur der Bezug zu den ursprünglichen „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) hergestellt und ermöglicht grundsätzlich durch den direkten Vergleich der beiden Versionen eine Prüfung der Angaben.

In einem Falle einer Rechnungsberichtigung, wie vorliegend, in dem die gesamte Rechnung – 135 ergänzt um die Steuernummer und Anschrift des leistenden Unternehmers - noch einmal neu erstellt wird, erscheint es besonders im Hinblick auf die Belastungsfolgen nach § 14 c UStG auch nachvollziehbar, weiterhin das ursprüngliche Ausstellungsdatum zu verwenden, zumal die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) keinen Vermerk enthalten, dass es sich um berichtigte Rechnungen handelt. Dies ist für das Vorsteuerabzugsrecht jedoch unschädlich. Eine eindeutige Bezugnahme zu den ursprünglichen „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) wäre nach § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV nur erforderlich, wenn nur die in der **2. Version** der „Schlussrechnungen“ fehlenden Angaben (hier: Steuernummer und Anschrift) von K übermittelt worden wären.

3. Soweit nach der neuern Rechtsprechung eine nicht ordnungsgemäße Rechnung 136 rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmaligen Ausstellung der Rechnung berichtigt werden kann (vgl. nur BFH, Urteile vom 20.10.2016 V R 26/15, BFH/NV 2017, 252; V R 54/14, BFH/NV 2017, 488; V R 64/14, BFH/NV 2017, 490) führt dies im Streitfall nicht dazu, dass die Klägerin ihr Vorsteuerabzugsrecht aus den „Schlussrechnungen“ (**3. Version**), welche die „Schlussrechnungen“ (**2. Version**) vom 01.05.2007 berichtigen bzw. die fehlenden Angaben (Steuernummer und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers) ergänzen, deshalb nicht mehr beanspruchen kann, weil für den Besteuerungszeitraum 2007 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Die Klägerin bzw. die C-KG hatte den Einspruch gegen die Steuerfestsetzung 2007 zurück 137 genommen, weil sie mit der damaligen Rechtsprechung und der damaligen und derzeitigen Verwaltungsauffassung, die eine rückwirkende Berichtigung ablehnt (vgl. UStAE 15. 2a Abs. 7), davon ausgegangen ist, dass sie Vorsteuerabzug erst im Besteuerungszeitraum 2010 ausüben kann, weil sie erst im Kalenderjahr 2010 im Besitz von – aus der Sicht der Klägerin - ordnungsgemäßen Rechnungen war. Das Finanzamt hatte seinerzeit den Vorsteuerabzug in 2010 auch nur mit der Begründung versagt, weil die „Schlussrechnungen“ (**4. Version**) unter dem Datum 30.09.2010 aus der Sicht des Beklagten ohne Mitwirkung des K von der Klägerin erstellt worden seien. Auf diese Rechnung kam es letztendlich im Streitfall jedoch nicht mehr an. Da die Klägerin die „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) ebenfalls erst seit dem Jahr 2010 besitzt und K mit seiner Unterschrift dokumentiert hat, dass er an der Rechnungserstellung beteiligt war, kann die Klägerin ihr Vorsteuerabzugsrecht aus den „Schlussrechnungen“ (**3. Version**) nach den Grundsätzen von Treu und Glauben im Streitjahr 2010 beanspruchen.

4. Schließlich ist das Recht der Klägerin auf Vorsteuerabzug auch nicht deshalb zu versagen, 138 weil K die für seine an die C-KG ausgeführten Umsätze geschuldete Umsatzsteuer nicht an

das Finanzamt Y gezahlt hat. Denn für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ist nicht von Bedeutung, ob vom leistenden Unternehmer die geschuldete Steuer tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde (vgl. EuGH, Urteil vom 22.10.2015 C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, 917, Rn 45 m.w.N.)

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

139