Finanzgericht Köln, 8 K 2753/08

Datum:	16.10.2012
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	8. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	8 K 2753/08
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2012:1016.8K2753.08.00

Tenor:

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2004 vom 14. März 2007 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2008 wird die Umsatzsteuer 2004 auf 52.320,73 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu ¼ und der Beklagte zu ¾.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Klägerin betrieb im Streitjahr - 2004 - einen Speditionsbetrieb in A. Sie besaß keinen Fuhrpark und führte selbst keine Frachten aus. Vielmehr wurden die Frachten von ihr vermittelt. Die Frachtführer waren Subunternehmer der Klägerin. 2

Im Juli 2007 begann bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das Jahr 2004, deren Ergebnisse der Prüfer im Prüfungsbericht vom 13. Februar 2007 festhielt. Darin sind - soweit hier streitig - folgende, im Tatsächlichen unstreitige, Feststellungen enthalten: 3

Steuerschuldnerschaft der Klägerin (Tz. 14 des Berichts) 4

Die Klägerin bezog im Prüfungszeitraum erhebliche Eingangsleistungen des Subunternehmers B. Der in Griechenland wohnhafte Herr B führte dort seit dem 24.02.1995 5

ein Speditionsunternehmen unter der Anschrift C-Straße in ... D (Griechenland). Seine griechische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (folgend nur: USt-Id-Nr.) lautete ....

Im Prüfungszeitraum meldete Herr B unter Mitwirkung des Geschäftsführers der Klägerin - Herrn E - in Deutschland ein Gewerbe in den Betriebsräumen der Klägerin an, um in den Besitz einer deutschen Transportlizenz für den europäischen Güterverkehr zu gelangen, für die in Griechenland ungleich höhere Gebühren hätten aufgewendet werden müssen. Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Klägerin und Herrn B existiert nicht. Herr B hatte keinen eigenen Schlüssel zu den Räumlichkeiten der Klägerin. Er konnte die Geschäftsräume nur zu den Bürozeiten und mit Einwilligung der Klägerin betreten. Er hatte keinen Zugang zu deren EDV-Anlagen und dort auch keinen festen Arbeitsplatz, sondern konnte lediglich einen gerade nicht besetzten Arbeitsplatz nutzen, hielt sich tatsächlich aber fast nie in den Räumen der Klägerin auf. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Schreiben der Klägerin an den Beklagten vom 13.9.2006 sowie auf die eidesstattliche Versicherung der Frau F vom 31.7.2007 verwiesen. 6

Die Klägerin hat gegenüber Herrn B in Form von Gutschriften (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) abgerechnet. Im Prüfungszeitraum erstellte die Klägerin Gutschriften teils an die griechische Anschrift des Herrn B und teils an die Anschrift in der G-Straße. Bei Abrechnung unter der deutschen Adresse wurde Herr B als inländischer Unternehmer behandelt. Die Erteilung der Gutschrift erfolgte mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer. Hieraus hat die Klägerin Vorsteuern in Anspruch genommen. Die Abrechnung an die deutsche bzw. griechische Anschrift erfolgte nach Auskunft der Klägerin je nach dem, welcher LKW durch Herrn B für die Durchführung von Transportleistungen genutzt wurde. Wenn er einen in Deutschland zugelassenen LKW genutzt hat, ist die Fakturierung unter der deutschen Anschrift, wenn ein in Griechenland zugelassener LKW genutzt wurde, ist die Fakturierung unter der griechischen Adresse erfolgt. 7

Aus diesen Feststellungen zog der Prüfer die Schlussfolgerung, dass es sich bei Herrn B um einen im Ausland ansässigen Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG mit der Folge handele, dass die Klägerin Steuerschuldnerin für alle Eingangsleistungen des Herrn B im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sei. Da die Klägerin dies bei der Erteilung der Gutschriften an die deutsche Anschrift des Herrn B nicht beachtet habe, erhöhte der Prüfer die Umsatzsteuer nach § 13b UStG um 28.881,33 €. Hinsichtlich der Ermittlung des Steuerbetrages im Einzelnen wird auf Anlage 1 zum Prüfungsbericht vom 13.02.2007 verwiesen. 8

Vorsteuerabzug aus im Inland nicht steuerbaren Leistungen (Tz. 15a des Berichts) 9

Hierzu stellte der Prüfer fest: Durch die Subunternehmer der Klägerin werden sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) in Form von Transportleistungen erbracht. Vielfach handelt es sich um innergemeinschaftliche Güterbeförderungen. Der Ort der Eingangsleistungen bestimmt sich in diesen Fällen nach § 3b Abs. 3 UStG. Die Leistungen werden gem. § 3b Abs. 3 Satz 1 UStG grundsätzlich in dem Gebiet eines Mitgliedstaates ausgeführt, in dem die Beförderung beginnt. Verwendet die Klägerin jedoch gegenüber Ihren Subunternehmern die ihr erteilte deutsche USt-Id-Nr., so verlagert sich der Ort der Leistung ins Inland (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). In den geprüften Unterlagen fanden sich keine schriftlichen Hinweise darauf, dass die Klägerin gegenüber allen Subunternehmern generell für alle bezogenen Eingangsleistungen ihre USt-Id-Nr. verwendet. Auch für einzelne Aufträge wird vorab nicht die Verwendung der deutschen USt-Id-Nr. dokumentiert. Insbesondere aus den Transportaufträgen geht kein entsprechender Hinweis hervor. Laut Auskunft der Klägerin wird die Identifikationsnummer ihren Subunternehmern irgendwann während der 10

Geschäftsbeziehungen – meist mündlich – mitgeteilt, die diese dann in der Rechnung vermerken. Dementsprechend haben die Subunternehmer auf einem überwiegenden Teil Ihrer Rechnungen an die Klägerin auch deren USt-Id-Nr. ausgewiesen. In einer Vielzahl von Fällen erfolgte dieser Ausweis jedoch nicht. Bei den innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen, die in einem anderen Mitgliedstaat begonnen haben, erfolgte somit keine Ortsverlagerung nach § 3b Abs. 3 S. 2 UStG. Der Ort der Leistung lag somit nicht im Inland, so dass die Leistung nicht steuerbar im Sinne § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG war. Gleichwohl haben die Subunternehmer in den gestellten Rechnungen deutsche Umsatzsteuer offen ausgewiesen, welche die Klägerin als Vorsteuer geltend gemacht hat.

Hierzu vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich hierbei um einen unberechtigten Steuerausweis im Sinne § 14c Abs. 1 UStG handele, für den der Klägerin kein Vorsteuerabzug zustehe. Insoweit sei der Abzug der zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern i. H. v. 22.104,04 € rückgängig zu machen. Die Ermittlung der Beträge stellte der Prüfer in einer Anlage II erstellten Excel Tabelle „Leistungen ohne Verwendung USt ID Nummer“ dar. 11

Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen der S (Tz 15b des Berichts) 12

Hierzu stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin im Prüfungszeitraum in erheblichem Umfang Aufträge an das Unternehmen H vergeben hatte. Auf den Rechnungsvordrucken dieser Firma ist als Sitz die M-Straße ... in ... K angegeben. Eine Steuernummer findet sich auf diesen Rechnungen nicht. Von der Klägerin wurden schriftliche Transportaufträge unter dieser Adresse an Herrn H als Frachtführer erteilt. Desweiteren wurde das Unternehmen H in den vorgelegten Frachtbriefen ausdrücklich als Frachtführer ausgewiesen. Auf den Unterlagen befinden sich Stempel der Firma sowie Unterschriften von Bevollmächtigten der Firma. Die Zahlung der von Herrn H gestellten Rechnungen sollte an die „H ... in Belgien Zweigstelle N“ erfolgen. Herr H rechnete gegenüber der Klägerin mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ab, die diese als Vorsteuer geltend gemacht hat. 13

Nach den Feststellungen des zuständigen Finanzamtes L - so der Prüfer weiter - hatte Herr H unter der angegebenen Anschrift keinen Firmensitz. Unter der Adresse befindet sich der Sitz der Firma S. Die Vergabe einer Steuernummer an Herrn H wurde aufgrund dessen durch das Finanzamt L versagt. 14

Nachdem gegenüber Herrn H die Erteilung einer Steuernummer abgelehnt worden war, wurden die Rechnungen des Herrn H in der Buchführung der Klägerin storniert und stattdessen Rechnungen gleichen Inhalts der Firma S verbucht, aus denen nunmehr der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde. 15

Hierzu vertrat der Prüfer die Auffassung, aus den vorgelegten Verträgen und Transportpapieren sei eindeutig ersichtlich, dass Herr H Auftragnehmer gewesen sei und die Leistungen durchgeführt habe. Es habe zu keiner Zeit Rechtsbeziehungen – Verträge, Aufträge o. ä. – zwischen der Klägerin und der Firma S gegeben. Eine stichprobenweise Kontrolle der auf den Frachtpapieren angegebenen Kfz Kennzeichen, sowie der teilweise vorhandenen Nummern der Transportlizenzen habe zudem ergeben, dass diese nicht auf den Namen der Firma S gelautet hätten. Wenn Herr H die Transporte ohne gültige Transportlizenz ausgeführt habe, möge dies zwar ein ordnungswidriges Verhalten darstellen, ein solches führe jedoch nicht zur Verneinung eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen der Klägerin und Herrn H. Es führe insbesondere nicht dazu, dass die Firma S als leistender Unternehmer anzusehen sei. Die Firma S habe somit wie ein leistender 16

Unternehmer abgerechnet, obwohl sie keine Leistung erbracht habe. Die von ihr offen ausgewiesene Steuer schulde sie somit gem. § 14c Abs. 2 S. 2 UStG. Für diese Steuer stehe der Klägerin jedoch kein Vorsteueranspruch zu (vgl. Abschnitt 192 Abs. 1 S. 2 UStR 2005).

Die Vorsteuern kürzte der Prüfer dementsprechend um 12.712,99 €. Die Ermittlung der Vorsteuerbeträge ergibt sich aus der als Anlage III zum Prüfungsbericht beigefügten Excel Aufstellung „Vorsteuern aus Rechnungen S“. 17

Der Beklagte folgte diesen Prüfungsfeststellungen und erließ am 14.03.2007 einen gemäß § 164 Abs.2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004, in dem er die Umsatzsteuer auf 68.232,89 Euro festsetzte. Dabei setzte er eine weitere – hier nichts streitige – Prüfungsfeststellung zur Differenzbesteuerung von PKW-Veräußerungen um. 18

Hiergegen legte die Klägerin am 12. April 2007 Einspruch ein. Im Zuge dieses Einspruchs legte sie hinsichtlich der fehlenden USt-Id-Nr. (Tz. 15a des Prüfungsberichts) von ihr vorgefertigte Schreiben an die jeweiligen Unternehmer vor, in denen sie die USt-Id-Nr. nachträglich mitteilte und in denen die jeweiligen Unternehmer die Abführung der Umsatzsteuer bestätigten. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Schreiben Bezug genommen. 19

Hierzu trug die Klägerin vor, zwar sei in einer Vielzahl der Fälle der Ausweis ihrer USt-Id-Nr. nicht erfolgt. Deswegen gehe der Beklagte dem Grunde nach zu Recht davon aus, dass keine im Inland steuerbare Leistung gem. §§ 3b Abs. 3 Satz 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorgelegen habe, weshalb für diese Leistungen auch kein Vorsteuerabzug beansprucht werden könne. Allerdings gehe Abschnitt 42c Abs. 3 Satz 4 bis 7 UStR davon aus, dass die USt-Id-Nr. auch nachträglich verwendet oder durch eine andere USt-Id-Nr. ersetzt werden könne, solange die Steuerfestsetzung in Deutschland änderbar sei. In einer Kopie der Anlage 2 zum Prüfungsbericht habe sie vermerkt, für welche dort aufgeführten Eingangsleistungen eine Bestätigung des leistenden Subunternehmers vorliege. Aus den vorgelegten Bestätigungen der leistenden Subunternehmer ergebe sich, dass die USt-Id-Nr. nachträglich mitgeteilt worden sei. Außerdem hätten die leistenden Subunternehmer darin bestätigt, dass diese die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer auch tatsächlich abgeführt hätten. Ihr - der Klägerin - sei es allerdings nicht gelungen, Bestätigungen für sämtliche streitigen Beträge beizubringen. Soweit dies nicht gelungen sei, gehe es um den Betrag in Höhe von 6.383,88 €. Insofern werde sie die zu Unrecht in Abzug gebrachte Vorsteuer entrichten. 20

Zu Unrecht habe der Beklagte auch die Vorsteuer um insgesamt 12.712,99 Euro gekürzt, weil die Leistungserbringung angeblich nicht von der Firma S sondern von einer dritten Person, Herrn H, erbracht worden sei. Insoweit stelle der Beklagte insbesondere zu Unrecht auf den Zahlungsfluss ab. Entscheidend seien vielmehr die zivilrechtlichen Vereinbarungen, die von der S bestätigt worden seien. Hierzu hatte die Klägerin eine Bestätigung des S vom 4. Mai 2007 vorgelegt, in der es heißt: 21

„Der auf der, Ihrem Schreiben beigefügten, Liste aufgeführten Rechnungen haben wir als Leistender erstellt und ausgeführt und zur Ausführung der Leistungen unseren Kommanditisten Herrn H eingesetzt.“ 22

Vor diesem Hintergrund seien sämtliche Ausführungen des Beklagten zur Erteilung einer Steuernummer oder der Ansässigkeit bzw. Nichtansässigkeit nicht zielführend. 23

Schließlich habe der Beklagte ihren Subunternehmers B zu Unrecht als im Ausland ansässigen Unternehmer angesehen. Der Beklagte bestreite zu Unrecht, dass Herr B eine 24

Zweigniederlassung in ihren Räumlichkeiten unterhalten habe. Zu dieser Frage habe sie Beweis angeboten durch die Vernehmung ihres Geschäftsführers Herrn E und ihrer Mitarbeiterin Frau F. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsbegründung vom 18. Mai 2007 Bezug genommen.

Während des Einspruchsverfahrens kam es zu einem gerichtlichen Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung (Finanzgericht - FG - Köln, Az.: 8 V 2245/07); mit Beschluss vom 11. September 2007 setzte der Senat den angefochtenen Bescheid lediglich in Höhe von 192 € aus und lehnte den Antrag im Übrigen ab. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses Bezug genommen. 25

Nachdem nach diesem Beschluss trotz Aufforderung seitens des Beklagten keine weitere Äußerung der Klägerin erfolgte, änderte der Beklagte die Umsatzsteuer 2004 mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2008 und setzte sie auf 68.040,89 € - unter Abhilfe in Höhe von 192 € - fest. 26

Zu Tz. 14 des Prüfungsberichts führte er unter Bezugnahme auf den Beschluss des FG Köln in Sachen 8 V 2245/07 aus, eine Zweigniederlassung i.S. des §13b Abs. 4 EStG müsse als Mindestvoraussetzungen die Kriterien einer Betriebsstätte erfüllen, was hier nicht der Fall sei. Eine Betriebsstätte liege nicht vor, wenn keine rechtlich abgesicherte, sondern nur eine tatsächliche Mitnutzung von Einrichtungen gewährleistet sei. So liege der Fall hier, weil Herr B weder einen eigenen Schlüssel zu den Räumlichkeiten der Klägerin noch dort einen eigenen Arbeitsplatz und nur einen eingeschränkten Zugriff auf die EDV-Ausstattung gehabt habe. Insbesondere aus dem Schreiben der Klägerin vom 13.09.2006 ergebe sich, dass die Nutzung der Räumlichkeiten durch Herrn B – sofern sie überhaupt stattgefunden habe – jedenfalls nicht über eine bloße Mitnutzung hinausgegangen sei. 27

Zu Tz. 15a des Prüfungsberichts führte er aus, erst im Zeitpunkt der Vornahme der Rechnungsergänzung um die USt-Id-Nr., die gemäß § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 UStDV möglich sei, verlagere sich rückwirkend der Ort der Ausführung der Leistung. Es handele sich insoweit um berichtigte Rechnungen i.S. des § 31 Abs. 5 UStDV, aus denen der Vorsteuerabzug im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum der Rechnungsberichtigung geltend gemacht werden könne. Die Rechnungsberichtigungen wirkten jedoch nicht auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zurück. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des BFH und des EuGH. 28

Zu Tz. 15b des Prüfungsberichts machte er geltend, der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der S sei zutreffend versagt worden, weil die Klägerin die Identität zwischen Rechnungsaussteller und Leistendem nicht nachgewiesen habe. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die belegten, dass es zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen der S und der Klägerin über die Durchführung von Transportleistungen gegeben habe. Dabei komme es auf die tatsächliche Vertragsgestaltung an, so dass die Bestätigung der S, die Leistungen erbracht zu haben, alleine zur Glaubhaftmachung einer vertraglichen Beziehung zwischen der Klägerin und der S nicht geeignet sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 29

Die Klägerin hat am 13. August 2008 die vorliegenden Klage erhoben. 30

Sie macht zu Tz. 14 des Prüfungsberichts geltend, Herr B habe an ihrem Firmensitz eine Zweigniederlassung errichtet. Ihm seien umfängliche Zugangsmöglichkeiten zu ihren Betriebsräumen eingeräumt worden. Ihre Betriebszeiten seien aufgrund der angebotenen Logistikleistungen sehr umfangreich. Über die täglichen Bürozeiten bis zum frühen Abend 31

hinaus seien die Betriebsräume sehr oft bis spät in die Nacht besetzt, so dass auch Herr B ohne einen ihm überlassenen Schlüssel sehr viel Flexibilität bei der Entscheidung gehabt habe, wann er die Geschäftsräume habe betreten wollen. Um die Bürotätigkeit im Rahmen seines Fuhrunternehmens auszuüben, sei es weder erforderlich gewesen, einen Mietvertrag abzuschließen, noch einen festen Schreibtisch oder einen uneingeschränkten Zugriff auf ihre EDV zu haben. Entscheidend sei, dass Herr B - dem Umfang seines Unternehmens entsprechend angemessen - seinen erforderlichen Büroarbeiten habe nachkommen können, was aufgrund ihrer langen Bürozeiten stets gewährleistet gewesen sei. Postalisch sei Herr B über den in der G-Straße an ihrem Firmensitz mit seiner Firmenanschrift beschrifteten Briefkasten erreichbar gewesen. Dass sich Herr B fast nie in ihren Büroräumen aufgehalten habe, liege in der Natur der Sache. Er sei tagsüber vor allem seiner Fahrtätigkeit nachgekommen und habe regelmäßig erst abends oder nachts seine Verwaltungstätigkeiten erledigt. Die Verwaltungstätigkeiten beschränkten sich deswegen natürlich auf ein Mindestmaß. Ein weiteres Indiz sowohl für die Existenz als auch die Nutzung der Örtlichkeiten in der G-Straße liege darin begründet, dass Herr B dort Quittungen über an ihn geleistete Zahlungen ausgestellt habe. Herr B habe zwar kein schriftlich zivilrechtlich abgesichertes Nutzungsrecht an den Räumlichkeiten besessen, faktisch sei es ihm aber sehr wohl möglich gewesen, die erforderlichen Verwaltungstätigkeiten - der Größe seines Unternehmens entsprechend – auszuführen.

Zu Tz. 15a des Betriebsprüfungsberichts wiederholt die Klägerin im Wesentlichen ihre Ausführungen im Einspruchsverfahren und macht ergänzend geltend, die Norm des § 14a UStG sei zum 1. Januar 2004 eingeführt worden. Aufgrund der Neuerung seien ihr und auch den ausländischen Leistenden sowohl der Inhalt der Vorschrift als auch die Konsequenzen bei Nichtangabe der USt-Id-Nr. auf den Rechnungen nicht bewusst gewesen. Sie habe somit die Fehlerhaftigkeit der Rechnungen nicht erkennen und deswegen in Fällen, in denen sie keine ordnungsgemäße Rechnung erhalten habe, die ihr zustehenden Zurückbehaltungsrechte für die in der Gegenleistung enthaltenen Steuerbeträge nicht ausüben können. Deswegen sei ihr ausnahmsweise Vertrauensschutz zu gewähren. 32

Zu Tz. 15b des Prüfungsberichts führt sie schließlich aus, nach Abschnitt 16 Abs. 3 UStR sei derjenige als Leistender anzusehen, der dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftrete. Im Schreiben vom 04.05.2007 habe die S ausdrücklich bestätigt, dass sie Leistende gewesen sei, dass sie die Leistungen auch ausgeführt und sich bei der Ausführung dieser Leistungen des Herrn H bedient habe. Deswegen sei die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund des vom Beklagten vorgebrachten Abschnitts 192 Abs. 1 Satz 2 UStR nicht einschlägig. 33

Im Übrigen wiederholt die Klägerin ihre Ausführungen im Einspruchsverfahren und macht ergänzend geltend, die Ausführungen des Senats im Verfahren über die Aussetzungen der Vollziehung basierten lediglich auf einer summarischen Prüfung und hätten deswegen keine präjudizielle Wirkung für die Entscheidung im vorliegenden Klageverfahren. 34

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 35

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2004 vom 14. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2008 die Umsatzsteuer unter Minderung der Bemessungsgrundlage für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs.1 Satz 1 Nr. 1 UStG) in Höhe von 28.689,33 € (Eingangsleistungen B) und unter Erhöhung der berücksichtigten Vorsteuern in Höhe von 12.712,99 € (Vorsteuerabzug aus Rechnungen der S) zuzüglich 15.720,16 € (22.104,04 € abzüglich 6.383,88 €, Vorsteuerabzug bei nicht steuerbaren Leistungen) geändert 36

festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Er bezieht sich zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und macht ergänzend geltend, den Ausführungen der Klägerin zur Gewährung von Vertrauensschutz könne nicht gefolgt werden, weil die Unkenntnis steuerlicher Vorschriften bei der als Unternehmerin tätigen Klägerin nicht dazu führe, dass der Vorsteuerabzug aus unvollständigen Rechnungen zu gewähren sei. 39

Die Beteiligten haben auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet (Bl. 51, 53a d.A.). 40

Entscheidungsgründe 41

1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 42

2. Die Klage ist teilweise begründet. Der Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2008 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs.1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte den Vorsteuerabzug auch aus solchen Rechnungen nicht zum Abzug zugelassen hat, hinsichtlich derer die Klägerin nachträglich ihre USt-Id-Nr. den jeweiligen Unternehmern mitgeteilt hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. 43

a. Zu Recht geht der Beklagte in dem angefochtenen Bescheid davon aus, dass die Klägerin Steuerschuldnerin i.S. des § 13b des im Streitjahr geltenden Umsatzsteuergesetzes - UStG - hinsichtlich der Leistungen ihres Subunternehmers B ist. 44

Gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger – hier die Klägerin – die Steuer u.a. für sonstige Leistungen, die von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht werden. Nach Abs. 4 Satz 1 dieser Vorschrift ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland noch in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. 45

Unstreitig hatte der Subunternehmer der Klägerin B weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung im Inland oder den als Inland geltenden Gebieten. Entgegen der Auffassung der Klägerin hatte er auch keine Zweigniederlassung im Sinne dieser Vorschrift in den Geschäftsräumen der Klägerin. 46

Der Begriff der Zweigniederlassung ist gesetzlich nicht definiert. Bei richtlinienkonformer Auslegung ist er als feste Niederlassung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. e der 6. EG-Richtlinie zu interpretieren. Der EuGH fordert als Merkmale einer festen Niederlassung ein Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind. Die Niederlassung muss mithin über einen hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügen, in deren Rahmen Verträge abgefasst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können, d.h. eine Struktur haben, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistungen ermöglicht (vergl. Finanzgericht – FG – Köln, Urteil vom 9. November 2010 2 K 5679/04, EFG 2011, 835 m.w.N.; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b, Tz. 101 ff. m. 47

w. N.).

Dies deckt sich mit der Verwendung des Begriffes Zweigniederlassung im nationalen Recht: § 12 Satz 2 Nr. 2 der Abgabenordnung - AO - verwendet diesen Begriff - neben anderen - als Beispiel für eine Betriebstätte. Hieraus folgt, dass zwar nicht jede Betriebsstätte eine Zweigniederlassung sein muss, aber eine Zweigniederlassung jedenfalls als Mindestvoraussetzung die Kriterien einer Betriebstätte erfüllen muss, um eine Ansässigkeit im Inland zu begründen. Das ist nicht der Fall: 48

Nach § 12 Satz 1 AO ist Betriebstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. „Geschäftseinrichtung“ im Sinne dieser Bestimmung können unter anderem ein Gebäude, aber auch einzelne Räume innerhalb eines Gebäudes sein. Nach der vom Senat für zutreffend erachteten ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - ist Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebstätte im Sinne des § 12 AO, dass der Unternehmer eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die betreffende Einrichtung besitzt. Dafür ist grundsätzlich erforderlich, dass er eine Rechtsposition innehat, die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres beseitigt oder verändert werden kann. Diese Rechtsposition muss zwar weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht setzt auch nicht das Recht oder die Möglichkeit der alleinigen Nutzung der betreffenden Einrichtung voraus. Allerdings begründet die bloße Möglichkeit zur Mitbenutzung von Einrichtungen eines Dritten keine ausreichende Verfügungsmacht über diese Einrichtungen. Anders zu beurteilen ist dies nur dann, wenn ein Unternehmen eine solche Einrichtung regelmäßig für eigene betriebliche Handlungen nutzt, in diesem Fall kann das nutzende Unternehmen dort selbst dann eine Betriebstätte besitzen, wenn es keine rechtlich abgesicherte, sondern nur eine tatsächliche dauerhafte Mitbenutzungsmöglichkeit hat. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Mitbenutzung der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Eigentümer der Räume dient (BFH-Urteile 18.3.2009 III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457; vom 14.07.2004 I R 106/03, BFH/NV 2005, 154 m. w. N.). 49

Eine solche tatsächliche Verfügungsmacht ist im Streitfall nicht erkennbar. Nach dem eigenen Vortrag der Klägerin besaß der Subunternehmer B weder eigene Schlüssel zu den Räumlichkeiten, noch hatte er dort einen eigenen Arbeitsplatz. Er hatte auch keinen Zugriff auf die EDV-Ausstattung. Die Geschäftsräume der Klägerin wurden von dem Subunternehmer B auch nicht regelmäßig für eigene betriebliche Handlungen genutzt. Vielmehr trägt die Klägerin selbst vor, dass Herr B so gut wie nie in ihren Räumen anzutreffen gewesen sei. Das Vorhandensein von Geschäftsräumen bei der Klägerin ist auch keine Voraussetzung für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen des Herrn B ihr gegenüber, nämlich die Durchführung von innergemeinschaftlichen Transporten. Weil die Abrechnungen zwischen Herrn B und der Klägerin zudem ausschließlich im Wege der Gutschrift erfolgte, bedurfte es auch keiner Geschäftsräume für die Erstellung von Rechnungen. Die einzig überhaupt feststellbare büromäßige Tätigkeit des Herrn B am Sitz der Klägerin ist die Ausstellung von Quittungen. Das ist indes als Anknüpfungspunkt für die Annahme einer Betriebsstätte des Herrn B am Geschäftssitz der Klägerin nicht ausreichend. Denn für deren Ausstellung bedarf es keiner Verfügungsmacht über Geschäftsräume am Sitz der Klägerin, mögen sie - worauf die Eidesstattliche Versicherung der Frau F hindeutet - auch im Einzelfall tatsächlich in den Büroräumen der Klägerin erstellt oder unterschrieben worden sein. Angesichts dessen kann die postalische Erreichbarkeit des Herrn B am Betriebssitz der 50

Klägerin – entsprechend ihrem Schreiben vom 13.9.2006 – nur vor dem Hintergrund verstanden werden, ihm durch die Benennung einer deutschen Anschrift zu einer deutschen Transportlizenz zu verhelfen. Auch das ist für die Annahme einer Betriebsstätte nicht ausreichend.

Dem steht auch nicht entgegen, dass Fahrzeuge des Herrn B in Deutschland zugelassen und versichert waren. Denn die Zulassung von Fahrzeugen ist nicht konstitutiv für das Vorliegen einer Zweigniederlassung. 51

Der Senat sah sich auch nicht veranlasst, zu dieser Frage den von der Klägerin im Einspruchsverfahren angebotenen Beweis zu erheben. Nachdem die Klägerin nämlich auf die Durchführung der mündliche Verhandlung verzichtet hat, bedingt dies auch einen Verzicht auf die Durchführung einer Zeugenvernehmung (BFH-Beschluss vom 26.10.2006 VII B 272/05, BFH/NV 2007, 725). 52

b. Der Beklagte hat in dem angefochtenen Bescheid auch zu Recht den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma S versagt. 53

Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG u. a. voraus, dass ein anderer Unternehmer entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen für das Unternehmen des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers ausgeführt und die hierfür geschuldete Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen hat. Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen grundsätzlich identisch sein (FG Hamburg, Urteil vom 20.9.2011, 2 K 139/09, DStRE 2012, 1077 m.w.N.). Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei der Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 12.8.2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259 m.w.N.). 54

Hiervon ausgehend hat der Senat aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die hinreichende Überzeugung gewinnen können, dass die ursprünglich von Herrn H abgerechneten Leistungen tatsächlich von der Firma S erbracht worden sind (vergl. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dies geht zu Lasten der Klägerin, die die Feststellungslast hinsichtlich der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und damit für Identität zwischen Leistendem und Rechnungsaussteller trägt. 55

Festzustellen ist hierzu, dass die Klägerin, obschon der Beklagte dies in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich moniert hatte, nach wie vor keine Unterlagen vorgelegt hat, die hinreichend deutlich auf bestehende zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen ihr und der S betreffend die hier in Rede stehenden Transportleistungen schließen lassen. Die einzige Unterlage, die sie hierzu hat präsentieren können, ist die „Bestätigung“ der S vom 4. Mai 2007. Deren Inhalt besteht indes lediglich aus der Behauptung der S, Leistender gewesen zu sein, ohne die näheren Umstände zu substantiieren, wie es zu zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen ihr und der Klägerin gekommen sein soll. Angesichts der im Übrigen vorliegenden Umstände ist diese „Bestätigung“ alleine nicht ausreichend. Festzustellen ist dazu nämlich, dass sämtliche von der Firma S abgerechneten Leistungen zunächst von der Firma H in K abgerechnet wurden und die Firma S erstmals als Leistende aufgetreten ist, als der Firma H vom zuständigen Finanzamt die Erteilung der Steuernummer 56

versagt worden war. Aus den Frachtunterlagen ergibt sich, dass Herr H die Transporte durchgeführt hat. Ferner ergibt sich aus den Rechnungen des Herrn H, dass das Entgelt auf sein Konto in Belgien zu überweisen waren. Deuten diese Umstände darauf hin, dass nicht die S, sondern Herr H Leistender gewesen ist, kann der Senat nicht mit der erforderlichen Sicherheit ausschließen, dass die Klägerin in Zusammenwirken mit der S die Vorgehensweise des Finanzamts L gegenüber Herrn H und die Tatsache, dass jener rechtlich nicht befugt war, Transporte in eigenem Namen durchzuführen, zum Anlass genommen hat, entgegen den tatsächlich bestehenden Leistungsbeziehungen die Rechnungen durch die Stornierung auf Seiten des Herrn H und durch die Neuerstellung seitens der S „auszutauschen“, um so möglichen Problemen bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus dem Weg zu gehen. Dass ein derartiger „Austausch“ die tatsächlichen Leistungsbeziehungen nicht widerspiegelt, liegt auf der Hand.

Der Senat sah auch keine Notwendigkeit, von Amts wegen die tatsächlichen Leistungsbeziehungen weiter aufzuklären. Nachdem der Beklagte die „Bestätigung“ der S in der Einspruchsentscheidung nicht hat ausreichen lassen und auch der Senat im Beschluss vom 11. September 2007 im Verfahren über Aussetzung der Vollziehung diese ebenfalls für unzureichend befunden hat, wäre es Sache der Klägerin gewesen, durch die Vorlage weiterer Unterlagen die tatsächlichen Leistungsbeziehungen darzulegen und nachzuweisen. 57

c. Zu Unrecht geht der Beklagte im angefochtenen Bescheid allerdings davon aus, dass der Vorsteuerabzug in den Fällen der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung, die in einem anderen Mitgliedstaat begonnen haben und bei denen in den Rechnungen die USt-Id-Nr. der Klägerin zunächst nicht ausgewiesen worden war, auch nach Vorlage der Berichtigungen ausgeschlossen ist. Soweit der Senat im Beschluss vom 11. September 2007 im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung hierzu vertreten hat, solche Berichtigungen hätten keine Rückwirkung für das Streitjahr, hält er daran angesichts der Entwicklung des Meinungsstands zu dieser Frage nicht mehr fest. Im Einzelnen: 58

(1) Zutreffend gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Vorsteuerabzug insoweit nur dann in Betracht kommt, wenn sich der Ort der in Rede stehenden Leistungen in Deutschland befindet. Denn für in Deutschland nicht steuerbare Leistungen kann kein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG vorgenommen werden (Forgách in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 Rz 76 (Stand: Februar 2007)). 59

Gemäß § 3b Abs. 3 Satz 1 UStG wird die – hier vorliegende – Beförderung eines Gegenstandes, die in dem Gebiet von zwei verschiedenen Mitgliedstaaten beginnt und endet (innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes) an den Ort ausgeführt, an dem die Beförderung beginnt. Verwendet allerdings der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-Id-Nr., so gilt die unter dieser Nummer in Anspruch genommene Beförderungsleistung als in den Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt. 60

Nach Verwaltungsauffassung setzt der Begriff der „Verwendung“ einer USt-Id-Nr. ein positives Tun des Leistungsempfängers, in der Regel bereits bei Vertragsabschluss, voraus. Danach kann z.B. auch bei mündlichem Abschluss eines Beförderungsauftrags eine Erklärung über die Verwendung einer bestimmten USt-Id-Nr. abgegeben und diese in einer Notiz festgehalten werden**.** Es reicht ebenfalls aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-Id-Nr. zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-Id-Nr. bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll**.** Unschädlich ist es im Einzelfall, eine USt-Id-Nr. nachträglich zu verwenden oder durch eine andere zu ersetzen. In 61

diesem Fall muss ggf. die Besteuerung in dem einen EU-Mitgliedstaat rückgängig gemacht und in dem anderen EU-Mitgliedstaat nachgeholt werden. In einer bereits erteilten Rechnung sind die USt-Id-Nr. des Leistungsempfängers und ggf. ein gesonderter Steuerausweis zu berichtigen. Die nachträgliche Angabe oder Änderung einer USt-Id-Nr. ist der Umsatzsteuerfestsetzung nur zu Grunde zu legen, wenn die Steuerfestsetzung in der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist (Abschnitt 42c Abs. 3 UStR 2008).

Dies zugrundegelegt geht der Senat zunächst davon aus, dass die Klägerin in den hier in Rede stehenden Fällen der innergemeinschaftliche Güterbeförderung ihre USt-Id-Nr. jedenfalls im Sinne des § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG „verwendet“ hat. So versteht der Senat jedenfalls den Prüfer, wenn er hierzu feststellt, laut Auskunft der Klägerin werde die Identifikationsnummer ihren Subunternehmern irgendwann während der Geschäftsbeziehung - meist mündlich – mitgeteilt. Zwar stellt er weiter fest, dass entsprechend auf dem überwiegenden Teil der Rechnungen die USt-Id-Nr. der Klägerin ausgewiesen wird, allerdings nicht in allen Fällen. Daraus wird aber nicht hinreichend deutlich, dass in diesen Fällen die USt-Id-Nr. nicht verwendet worden sein soll. In Betracht kommt vielmehr, dass sie durchaus verwendet, aber – aus welchen Gründen auch immer – bei der Rechnungserstellung nicht aufgeführt wurde. In diesem Sinne hat der Senat im Beschluss vom 11. September 2007 die Ausführungen des Prüfers verstanden und ausgeführt, er gehe bei summarischer Prüfung davon aus, dass die USt-Id-Nr. den leistenden Unternehmern formlos mitgeteilt worden sei. Widersprochen hat der Beklagte dem nicht. 62

Aber selbst wenn eine solche „Verwendung“ der USt-Id-Nr. ursprünglich nicht stattgefunden haben sollte, ist der Senat mit der Verwaltung zu Gunsten der Klägerin der Auffassung, dass eine solche Verwendung auch nachträglich möglich ist und diese nachträgliche Verwendung materiell zurückwirkt, hier also bereits für den streitigen Veranlagungszeitraum 2004 eine Ortsverlagerung der Leistung in das Inland bewirkt. Dass die Verwaltung von einer solchen materiellen Rückwirkung ausgeht, entnimmt der Senat den Ausführungen in Abschnitt 42c Abs. 3 Satz 9 UStR 2008, wonach die nachträgliche Angabe der USt-Id-Nr. nur beachtlich ist, wenn die Steuerfestsetzung in der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist. Würde eine solche Verwendung nur ex nunc wirken, bedürfte es dieser Regelung nicht. 63

(2) Sind deswegen die hier zur Debatte stehenden innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen im Inland steuerbar, berechtigen die entsprechenden Rechnungen auch zum Vorsteuerabzug. Zwar kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, nur dann als Vorsteuerbeträge abziehen, wenn er eine nach dem §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nach § 14a Abs. 1 UStG hat der Aussteller einer Rechnung in den hier vorliegenden Fällen der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sowohl seine eigene USt-Id-Nr., als auch die des Leistungsempfängers anzugeben. Vor diesem Hintergrund hat der Beklagte in den beanstandeten Fällen, in denen die USt-Id-Nr. der Klägerin in den Rechnungen zunächst nicht vermerkt war, zunächst zu Recht die Vorsteuer bereits aus formellen Gründen nicht zum Abzug zugelassen (vergl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 468). 64

Nachdem die Klägerin allerdings im Einspruchsverfahren Schreiben vorgelegt hat, in denen ihre USt-Id-Nr. aufgeführt ist und in denen die jeweiligen Unternehmer bestätigen, die jeweiligen Umsatzsteuer abgeführt zu haben, ist dieser formelle Mangel inzwischen geheilt. Denn nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 UStDV in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2003 kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 6, 14a UStG enthält. Dafür ist es ausreichend, wenn nur die 65

fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Diese Voraussetzungen liegen vor. Davon geht auch der Beklagte aus.

Diese Rechnungsberichtigungen wirken auch ex tunc in den hier streitigen Veranlagungszeitraum 2004 zurück. Dies entspricht zwar nicht der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage. Danach kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge erst in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem die materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG insgesamt vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 1.7.2004 V R 33/01, BStBl. II 2004, 861 m. w. N). Diese Rechtsprechung fußt allerdings auf dem EuGH-Urteil vom 29. April 2004 Rs. C-152/02 – Terra Baubedarf Handel GmbH (folgend nur: „Terra Baubedarf“). Dort hatte der EuGH ausgeführt:, 66

"Für den Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden nach dieser Bestimmung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann." 67

Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung erfolgen kann, ist inzwischen aber das Urteil des EuGH vom 15. Juli 2010 C-368/09, Pannon Gép (Slg. 2010, I-7467) (folgend nur: Pannon Gép) zu berücksichtigen (so ausdrücklich: BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, DStR 2012, 1702). Danach steht das Unionsrecht „einer nationalen Regelung oder Praxis entgegen, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien (...), wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen“. Danach kommt der Rechnungsberichtigung im Ergebnis doch eine Rückwirkung zu (Wäger, DStR, 2010, 1478). 68

Welche Folgerungen aus dem Urteil des EuGH „Pannon Gép“ zu ziehen sind, ist umstritten (zum Meinungsstand ausführlich: BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, DStR 2012, 1702): 69

Soweit trotz dieses Urteils nach wie vor eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung ausgeschlossen wird, zielt die Argumentation im Wesentlichen darauf ab, dass mit dem Urteil „Pannon Gép“ das Urteil „Terra Baubedarf“ nicht habe in Zweifel gezogen werden sollen. Denn die Frage der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen sei nicht Gegenstand der Vorlagefragen gewesen. Zudem werde das Urteil „Terra Baubedarf“ in der Entscheidung 70

„Pannon Gép“ gar nicht erwähnt, was allerdings zu erwarten gewesen wäre, wenn der EuGH sich von seiner vorherigen Entscheidung „Terra Baubedarf“ hätte abgrenzen wollen (so insbesondere Meurer, DStR 2010, 2442) Die Gegenauffassung will mit dem Urteil „Pannon Gép“ eine sich abzeichnende Differenzierung zwischen der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung und der fehlenden Rückwirkung bei erstmaliger Rechnungserteilung erkennen, die dazu führen könne, dass die bisherige Betriebsprüfungspraxis, durch Versagung des Vorsteuerabzugs bei Rechnungsmängeln für den Prüfungszeitraum zu einem nach § 233a AO zu verzinsenden Mehrergebnis zu kommen, das ihr gebührende Ende gefunden habe (Wäger, DStR, 2010, 1478).

Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung an. Er lässt sich dabei insbesondere von der Überlegung leiten, dass der Wortlaut des § 15 UStG für die zu entscheidende Frage unergiebig ist. Denn wenn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG für den Vorsteuerabzug voraussetzt, dass der Unternehmer „eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt“, ist damit keine Aussage darüber getroffen, welche zeitliche Wirkung diese Rechnung entfaltet, wenn er sie einmal besitzt. Anders als - in den hier nicht einschlägigen - § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG und § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG ist keine Regelung ersichtlich, die die vorliegende Frage der „Rechnungsberichtigung“ - zutreffender wäre hier von einer „Rechnungsergänzung“ zu sprechen - mit Wirkung nur ex nunc anordnete. Vielmehr ist eine Rückwirkung mit dem auf § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG fußenden Wortlaut des § 31 Abs. 5 UStDV durchaus vereinbar (so ausdrücklich: BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, DStR 2012, 1702). Angesichts dessen sieht der Senat keine ausreichende Rechtsgrundlage dafür, die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung zu Lasten des Steuerpflichtigen auszuschließen und ihm dadurch die Last eines gemäß § 233a UStG zu verzinsendes Mehrergebnisses nach Betriebsprüfungen aufzuerlegen. Dass gilt umso mehr, als die These der Wirkung von Rechnungsberichtigungen nur ex nunc letztlich ihre Rechtfertigung in der EuGH-Entscheidung „Terra Baubedarf“ findet, diese Entscheidung aber nunmehr jedenfalls für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung – in Abgrenzung zu der ersten Rechnungserstellung – durch die EuGH Entscheidung „Pannon Gép“ relativiert ist, weil sie in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulässt (in diesem Sinne wohl auch: BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, DStR 2012, 1702 für Zwecke der Aussetzung der Vollziehung). 71

Bestärkt sieht sich der Senat in seiner Auffassung durch das Urteil des EuGH vom 27.09.2012 Rs C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleistungsbau GmbH (juris). Der EuGH hat in dieser Entscheidung die Bedeutung der USt-Id-Nr. für die Frage der Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung relativiert. Wenn damit auch keine Aussage über die Bedeutung der Verwendung der USt-Id-Nr. für Zwecke der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs verbunden ist, entnimmt der Senat dieser Entscheidung dennoch die generelle Tendenz des EuGH, die Bedeutung der USt-Id-Nr. nicht überzubewerten (ebenso EuGH-Urteil vom 6.9.2012 Rs C-273/11, Mescek-Gabona Kft, juris). Das rechtfertigt die Annahme, dass deren erst nachträglich erfolgte Aufnahme in eine Rechnung lediglich rechnungsergänzenden Charakter hat und die USt-Id-Nr. insbesondere keine konstitutive Wirkung dergestalt entfaltet, dass deren nachträgliche Aufnahme lediglich ex nunc wirkte. 72

Etwas Anderes ergibt sich auch nicht, soweit der EuGH in der Entscheidung „Pannon Gép“ den Vorsteuerabzug von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat. Soweit hieraus teilweise hergeleitet wird, die Vorlage einer berichtigten Rechnung während des Einspruchsverfahrens sei nicht ausreichend (so FG Köln, Urteil vom 13. Juli 2011 2 K 73

2695/10, UStB 2012, 67; als „Folgefrage“ bezeichnet und offengelassen bei Wäger, DStR, 2010, 1478), folgt der Senat dem nicht. Der Senat versteht diese Ausführungen des EuGH vielmehr vor dem Hintergrund der tatsächlichen Gegebenheiten in dem dort zugrundeliegenden Fall und nicht als einschränkende Voraussetzung. Sie widerspräche auch deutschen Verfahrungsgrundsätzen, die sich dadurch auszeichnen, dass die Finanzbehörden bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens Herr des Verfahrens bleiben bis dahin die Sache in vollem Umfang erneut prüfen können (357 AO) und bis zu diesem Zeitpunkt auch befugt sind, Ermessenserwägungen nachzuholen (vergl. BFH-Beschluss vom 21.8.2008 VII B 254/07, juris).

3. Der Senat setzt die Steuer wie folgt neu fest: 74

Umsatzsteuerfestsetzung laut Anlage zur Einspruchsentscheidung: 68.040,89 € 75

Vorsteuererhöhung laut Urteil (22.104,04 € abzgl. 6.383,88 €): 15.720,16 € 76

Umsatzsteuerfestsetzung laut Urteil: 52.320,73 € 77

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 78

5. Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zu. 79

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE