Beschluss vom 20. Juli 2012, V B 82/11

Leistungsort bei Schadensregulierung und Rückwirkung der Rechnungsberichtigung - Ernstliche Zweifel - Zurückverweisung des Beschwerdeverfahrens zur ergänzenden Tatsachenfeststellung

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 4 Nr 3, UStG § 15 Abs 1 Nr 1, UStDV § 31 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 2 Buchst e, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 18 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 56 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, UStG § 14c Abs 1 S 2, FGO § 69 Abs 2 S 3, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 132, FGO § 155, ZPO § 572 Abs 3

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 07. Juli 2011, Az: 2 V 1099/11

Leitsätze

1. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Leistungen eines inländischen Schadensregulierers im Inland steuerbar sind und nicht dem Empfängerortprinzip des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG unterliegen .

2. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob der Vorsteuerabzug aus einer zunächst fehlerhaften Rechnung auch dann versagt werden kann, wenn diese Rechnung später berichtigt wird, sofern das zunächst erteilte Dokument die Mindestanforderungen an eine Rechnung erfüllt und daher Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält .

Tatbestand

I.

1 Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ist als Schadensregulierer bei Unfällen mit Kraftfahrzeugen, die bei ausländischen Versicherungsgesellschaften versichert sind, tätig. Nach dem in dieser Streitsache ergangenen Beschluss des Finanzgerichts (FG) war "Auftraggeber" der Antragstellerin ein inländischer Verein, bei dem es sich um eine Einrichtung der deutschen Autohaftpflichtversicherer zur Abwicklung von Autohaftpflichtfällen im Rahmen des sog. Grüne-Karte-Systems handelt. Dabei übernahm der Verein die Pflichten eines Haftpflichtversicherers für ausländische Kraftfahrzeuge in Deutschland. Der Verein regulierte die Schadensfälle nicht selbst, sondern übertrug die Abwicklung des Falles insbesondere privaten Schadensregulierern wie z.B. der Antragstellerin, die dann "im Auftrage" des Vereins tätig wurden.

2 Die Antragstellerin hatte für die Streitjahre (2005 bis 2008) Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben und darin ihre Umsätze als Schadensregulierer nicht der Umsatzsteuer unterworfen, da sich der Ort ihrer Leistungen nicht im Inland befunden habe. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume Januar 2007 bis Mai 2007 ging der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) demgegenüber davon aus, dass die Tätigkeit der Antragstellerin lediglich Verwaltungscharakter gehabt habe und mit der Tätigkeit eines Rechtsanwalts nicht vergleichbar sei, so dass die von der Antragstellerin erbrachten Leistungen Inlandsumsätze seien. Das FA erhöhte dementsprechend die steuerpflichtigen Inlandsumsätze unter Verminderung der nichtsteuerbaren Auslandsumsätze für die Streitjahre 2005 bis 2008 in den Umsatzsteueränderungsbescheiden vom 22. November 2010 in Höhe von insgesamt 141.940 €. Dabei versagte das FA für das Streitjahr 2007 auch den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit zwei steuerpflichtigen Mietverhältnissen, da die dem Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Rechnungen fehlerhaft gewesen seien.

3 Gegen die Änderungsbescheide legte die Antragstellerin am 23. Dezember 2010 Einspruch ein, über den das FA noch nicht entschieden hat. Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab. Auch hiergegen legte die Antragstellerin Einspruch ein, dem das FA nur insoweit abhalf, als es die bisher als nichtsteuerbar behandelten Auslandsumsätze nicht mehr als Entgelt, sondern als Gegenleistung für steuerpflichtige Inlandsleistungen ansah und AdV in Höhe von 27.702,78 € gewährte.

4 Das FG gab daraufhin dem bei ihm hinsichtlich der weiteren Steuernachforderung gestellten Antrag auf AdV mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2011, 1930 veröffentlichten Beschluss ganz überwiegend statt. Ein Unternehmen, das für ausländische Versicherungsunternehmen die Schadensregulierung bei Kraftfahrzeugunfällen im Inland vornehme, erbringe Rechtsdienstleistungen i.S. von § 2 Abs. 1 des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG) und übe damit eine anwaltsähnliche Tätigkeit i.S. von § 3a Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) aus. Eine "ähnliche Leistung" i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG könne auch vorliegen, wenn sie keine Beratungsleistung darstelle. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin habe die Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) für die Vorsteuerkorrektur aber nur ex nunc-Wirkung. Der erst nach Ablauf der Streitjahre erfolgten Rechnungskorrektur komme daher keine Rückwirkung zu.

5 Hiergegen wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Beschwerde. Die Tätigkeit der Antragstellerin sei nicht mit der eines Rechtsanwalts vergleichbar. Sie könne keine Interessenvertretung übernehmen und sei kein Organ der Rechtspflege. Die von der Antragstellerin nur rudimentär vorgenommene rechtliche Beurteilung sei nur eine Nebenleistung.

6 Das FA beantragt,
den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag in vollem Umfang als unbegründet zurückzuweisen.

7 Die Antragstellerin beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde des FA ist überwiegend begründet. Unter Aufhebung des angefochtenen Beschlusses wird der Antrag auf AdV zur Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2008 als unbegründet zurückgewiesen. Im Übrigen wird das Verfahren an das FG zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen. Entgegen dem Beschluss des FG bestehen keine ernstlichen Zweifel an der inländischen Steuerpflicht der durch die Antragstellerin erbrachten Leistungen bei der Schadensregulierung. Der Senat kann aber für das Streitjahr 2007 nicht abschließend entscheiden, ob ernstliche Zweifel an der Versagung des Vorsteuerabzugs bestehen.

9 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; BFH-Beschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFH/NV 2012, 95, unter II.2., m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 95, unter II.2.).

10 2. Entgegen dem Beschluss des FG bestehen keine ernstlichen Zweifel am Vorliegen eines inländischen Leistungsorts gemäß § 3a Abs. 1 UStG. Die Voraussetzungen für eine hiervon abweichende Ortsbestimmung gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG liegen entgegen dem Beschluss des FG nicht vor, da die Leistungen der Antragstellerin bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung nicht als ähnliche Beratungsleistungen im Sinne dieser Vorschrift anzusehen sind.

11 a) Nach § 3a Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Nr. 3 UStG in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung wurden die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und

technische Beratung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Nr. 3 UStG ist entsprechend dem ihm unionsrechtlich zugrunde liegenden Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 V R 20/11, juris). Danach gilt als Ort der Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstiger ähnlicher Leistungen sowie der Datenverarbeitung und der Überlassung von Informationen der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Für die Streitjahre 2007 und 2008 folgt dies aus Art. 56 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL).

12 b) Der Senat braucht im Streitfall nicht zu entscheiden, ob die Anwendung von § 3a Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Nr. 3 UStG im Streitfall bereits daran scheitert, dass der Verein als "Auftraggeber" im Inland Empfänger der von der Antragstellerin erbrachten Leistungen war (zur Bestimmung der Person des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a aa). Unabhängig hiervon kommt die Anwendung des Empfängerortprinzips nicht in Betracht, da die Antragstellerin keine sonstige Leistung i.S. von § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG erbracht hat.

13 aa) Der bei richtlinienkonformer Auslegung von § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG zu berücksichtigende Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG bezieht sich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht auf Berufe, sondern "zieht die in dieser Bestimmung aufgeführten Berufe heran, um die dort angesprochenen Arten von Leistungen zu definieren" (EuGH-Urteile vom 16. September 1997 C-145/96, von Hoffmann, Slg. 1997, I-4857 Rdnr. 15, und vom 7. Oktober 2010 C-222/09, Kronospan Mielec, BFH/NV 2010, 2377 Rdnr. 19). Dabei muss es sich um Leistungen handeln, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen eines dieser Berufe erbracht werden (EuGH-Urteile von Hoffmann in Slg. 1997, I-4857 Rdnr. 16, und Kronospan Mielec in BFH/NV 2010, 2377 Rdnr. 20; BFH-Urteil vom 10. November 2010 V R 40/09, BFH/NV 2011, 1026, unter II.1.c).

14 Darüber hinaus bezieht sich der Begriff der sonstigen ähnlichen Leistungen i.S. von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG nicht auf ein Element, das den in dieser Bestimmung aufgeführten unterschiedlichen Tätigkeiten gemeinsam ist, sondern auf Leistungen, die irgendeiner dieser Tätigkeiten --bei gesonderter Betrachtung-- ähnlich sind. Dabei ist eine Leistung dann einer in dieser Bestimmung aufgeführten Tätigkeit ähnlich, wenn beide Tätigkeiten dem gleichen Zweck dienen (vgl. EuGH-Urteile vom 6. März 1997 C-167/95, Linthorst, Pouwels en J. Scheren, Slg. 1997, I-1195 Rdnrn. 19 bis 22; von Hoffmann in Slg. 1997, I-4857 Rdnrn. 20 und 21, und vom 6. Dezember 2007 C-401/06, Kommission/Deutschland, Slg. 2007, I-10609 Rdnr. 31). Dies ist bei der richtlinienkonformen Auslegung der Tatbestandsmerkmale "rechtliche, wirtschaftlich und technische Beratung gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG" zu berücksichtigen.

15 Danach entsprechen z.B. die Leistungen eines Testamentsvollstreckers nicht denen eines Rechtsanwalts. Denn während die Leistungen des Rechtsanwalts vor allem der Rechtspflege dienen, sind die Leistungen der Testamentsvollstrecker wirtschaftlicher Art und dienen der Bewertung und Verteilung des Vermögens des Erblassers sowie dem Schutz dieses Vermögens und der Fruchtziehung aus diesem (EuGH-Urteil Kommission/ Deutschland in Slg. 2007, I-10609 Rdnr. 39).

16 bb) Im Streitfall bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass ein von § 3a Abs. 1 UStG abweichender Leistungsort nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG aufgrund einer Ähnlichkeit mit einer Rechtsanwaltsleistung nicht in Betracht kommt. Denn die Rechtsanwaltsleistung wird durch das Handeln zur Rechtspflege geprägt, während die Leistungen der Antragstellerin bei der Schadensregulierung --ähnlich einer Testamentsvollstreckung-- eher wirtschaftlicher Art sind, dem Vermögensschutz der Versicherung dienen und insoweit Vermögensbetreuungscharakter haben.

17 cc) Für ihre Gegenauffassung kann sich die Antragstellerin auch nicht auf die vom FG gezogene Parallele zum RDG berufen. Der Senat hat im Streitfall nicht zu entscheiden, ob die Antragstellerin Rechtsdienstleistungen i.S. von § 2 Abs. 1 RDG erbracht hat und danach in konkreten fremden Angelegenheiten mit einer rechtlichen Prüfung des Einzelfalls tätig war.

18 Selbst wenn zugunsten der Antragstellerin unterstellt wird, dass sie Rechtsdienstleistungen i.S. von § 2 Abs. 1 RDG erbracht hat, scheitert eine Anwendung von § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG zu ihren Gunsten zumindest daran, dass Schwerpunkt ihrer Leistungstätigkeit keine Rechtsdienstleistungen sind, wie sie hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen einer Anwaltstätigkeit erbracht werden. Hierfür spricht bereits, dass der Antragstellerin die Erbringung von Rechtsdienstleistungen weder nach den §§ 6 ff. RDG als nicht registrierte Person noch nach den §§ 10 ff. RDG als registrierte Person erlaubt war. Sie durfte daher gemäß § 5 Abs. 1 RDG Rechtsdienstleistungen nur im

Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit erbringen, wenn die Rechtsdienstleistung als Nebenleistung zu einem "Berufs- oder Tätigkeitsbild" gehört, wobei sich das Vorliegen einer Nebenleistung nach ihrem Inhalt, dem Umfang und dem sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind, beurteilt.

19 Im Rahmen der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung ist dabei davon auszugehen, dass die Antragstellerin die ihr nach dem RDG zustehenden Befugnisse nicht überschritten hat. Soweit sie Rechtsdienstleistungen erbracht haben sollte, handelte es sich daher bei diesen nur um "Nebenleistungen" zu der Haupttätigkeit eines gewerblichen Schadensregulierers. Dass nur eine Nebenleistung und damit nur ein Teilaspekt mit einer durch Rechtsanwälte erbrachten Leistung vergleichbar ist, reicht indes zur Begründung einer ähnlichen Leistung nicht aus.

20 3. Der Senat kann demgegenüber nicht entscheiden, ob eine Vollziehungsaussetzung für das Streitjahr 2007 insoweit in Betracht kommt, als das FA den Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt hat, der Antragstellerin seien für die von ihr bezogenen Leistungen unvollständige oder unrichtige Rechnungen ausgestellt worden und einer erst späteren Rechnungsberichtigung komme keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung zu. Insoweit war der Beschluss des FG aufzuheben und die Sache an das FG zur erneuten Entscheidung zurückzuverweisen.

21 a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Die Regelung beruht unionsrechtlich auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a und Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG sowie in den Streitjahren 2007 und 2008 auf Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a MwStSystRL.

22 b) Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung erfolgen kann, ist das Urteil des EuGH vom 15. Juli 2010 C-368/09, Pannon Gép (Slg. 2010, I-7467) zu berücksichtigen.

23 aa) Nach dem EuGH-Urteil Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 steht das Unionsrecht "einer nationalen Regelung oder Praxis entgegen, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte 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".

24 bb) Ob sich hieraus eine Rückwirkung für den Fall der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung ergibt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden und finanzgerichtlich sowie im Schrifttum umstritten.

25 (1) Mehrere FGs (Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. Oktober 2010 5 K 425/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 1337, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 41/10; ebenso Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 22. Februar 2011 5 V 5004/11, EFG 2011, 1295; Urteil des FG Köln vom 13. Juli 2011 2 K 2695/10, juris, und Beschluss des FG Hamburg vom 6. Dezember 2011 2 V 149/11, sowie Huschens, Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2010, 333; Meurer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2442, und wohl auch Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 693) gehen davon aus, dass einer Rechnungsberichtigung auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 keine Rückwirkung zukommt, da sich der EuGH nicht ausdrücklich zur Frage der Rückwirkung geäußert habe (Huschens, UVR 2010, 333, 335, und Meurer, DStR 2010, 2442, 2443), nach dem nationalen Recht des diese Rechtssache betreffenden Ausgangsverfahrens die Möglichkeit einer Rechnungskorrektur mit Rückwirkung bestehe (Huschens, UVR 2010, 333, 336) und § 31 Abs. 5 UStDV nur zum Ausdruck bringen solle, dass das Fehlen oder die Unrichtigkeit von Rechnungsangaben nicht zu einem endgültigen Verlust des Vorsteuerabzugs führt (Huschens, UVR 2010, 333, 336).

26 (2) Demgegenüber kann das EuGH-Urteil Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 unter Berücksichtigung des dieser Rechtssache zugrunde liegenden Sachverhalts auch dahingehend zu verstehen sein, dass das FA nicht berechtigt ist,

den in dieser Rechtssache streitigen Vorsteuerabzug für das Jahr 2007 durch einen in 2009 ergangenen Nachforderungsbescheid zu versagen, wenn dem FA im Zeitpunkt des Erlasses dieses Bescheides eine bereits in 2008 erfolgte Rechnungsberichtigung vorliegt (für ernstliche Zweifel z.B. Beschluss des FG Nürnberg vom 7. Oktober 2010 2 V 802/2009, EFG 2011, 1113; Beschluss des FG des Saarlandes vom 16. Februar 2012 2 V 1343/11, EFG 2012, 1115, Beschwerde eingelegt, Az. des BFH: XI B 33/12; vgl. auch Martin, BFH/PR 2010, 388; Sterzinger, UR 2010, 700; Wäger, DStR 2010, 1478, und Wagner, UVR 2010, 311).

27 c) Ob einer Rechnungsberichtigung unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zukommen kann, hat der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung offengelassen (BFH-Urteil vom 2. September 2010 V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.5.). Diese Frage ist auch im Streitfall, der ein Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes betrifft, nicht abschließend zu entscheiden.

28 Für das Vorliegen der im Streitfall allein entscheidungserheblichen ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des vom FA festgesetzten Steueranspruchs trotz der vom FG angenommenen Rechnungsberichtigung spricht nun, dass eine derartige Rückwirkung mit dem Wortlaut des § 31 Abs. 5 UStDV vereinbar ist (vgl. Widmann, UR 2009, 249, 250; Widmann in Plückebaum/ Malitzky, UStG, § 14 Rz 114, und Wagner, in Sölch/Ringleb, UStG, § 14 Rz 484 ff.) und der EuGH in seinem Urteil Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 für eine vergleichbare Fallkonstellation ebenfalls eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung zu bejahen scheint.

29 Die gleichwohl an der Bedeutung des EuGH-Urteils Pannon Gép in Slg. 2010, I-7467 bestehenden Zweifel, wie z.B. die Frage, wie diese Entscheidung mit der EuGH-Rechtsprechung zu vereinbaren ist, nach der der erstmaligen Rechnungserteilung keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung zukommt (EuGH-Urteil vom 29. April 2004 C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Slg. 2004, I-5583), lassen die ernstlichen Zweifel nicht entfallen. Insbesondere erscheint es durchaus möglich, dass der Steuerpflichtige entsprechend dem EuGH-Urteil Terra Baubedarf-Handel in Slg. 2004, I-5583 das Recht auf Vorsteuerabzug erst ausüben kann, wenn ihm eine Rechnung vorliegt, dass diese Rechnung bei Fehlern oder Unvollständigkeiten aber auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung berichtigt werden kann. Der von Huschens in UVR 2010, 333, 336 befürchtete Wertungswiderspruch, dass eine Rechnungsberichtigung zu einem Vorsteuerabzug mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung führen könne, entsteht dann nicht.

30 d) Der Senat kann über die Frage, ob danach im Streitfall ernstliche Zweifel an dem festgesetzten Steueranspruch bestehen, gleichwohl nicht selbst entscheiden.

31 aa) Die Entscheidung über einen Antrag auf AdV ergeht wegen dessen Eilbedürftigkeit aufgrund des Prozessstoffs, der sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Akten und den präsenten Beweismitteln ergibt, aus denen das Gericht seine Feststellungen zum Sachverhalt zu treffen hat. Zwar besteht im Beschwerdeverfahren über die Ablehnung eines Antrags auf AdV durch das FG für den BFH als Tatsachengericht grundsätzlich selbst die Befugnis und Pflicht zur Tatsachenfeststellung. Dies steht aber nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. März 2009 X B 197/08, BFH/NV 2009, 961) einer Zurückverweisung des Verfahrens zur ergänzenden Tatsachenfeststellung durch das FG nach §§ 132, 155 FGO i.V.m. § 572 Abs. 3 der Zivilprozessordnung nicht entgegen, wenn nach den Umständen des Einzelfalls die Feststellungen besser durch das FG getroffen werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der BFH als Revisions- und Beschwerdegericht in erster Linie die Aufgabe hat, die Entscheidungen der FG zu überprüfen, wohingegen die FG dem Rechtsuchenden den ersten Zugang zum Richter zu bieten haben.

32 bb) Danach ist die Sache an das FG zur ergänzenden Tatsachenfeststellung zurückzuverweisen. Das FG hat zu den Mängeln der der Antragstellerin zunächst vorliegenden Rechnungen keinerlei Feststellungen getroffen. Im Streitfall ist es dem Senat auch weder anhand der vorliegenden Akten noch anhand der präsenten Beweismittel feststellbar, wie die Mängel, die die der Antragstellerin zunächst erteilten Rechnungen aufwiesen, später behoben worden sind.

33 Insoweit ist zu beachten, dass, wenn die Möglichkeit einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zu bejahen ist, die Rechnungsberichtigung aber von einer erstmaligen Rechnungserteilung abzugrenzen ist. Hierzu sind weitere Feststellungen zu treffen. Dabei kann das FG von der Berichtigung einer bereits zuvor erteilten Rechnung jedenfalls dann ausgehen, wenn das zunächst erteilte "Dokument", das später berichtigt werden soll, zumindest die Merkmale des Rechnungsbegriffs des § 14c UStG aufweist und daher Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH-Urteil vom 17. Februar 2011 V R 39/09, BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734, unter II.c bb ddd).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de