

Urteil vom 25. Juni 2025, XI R 17/22

Zur Ausübung des Vorsteuerabzugs

ECLI:DE:BFH:2025:U.250625.XIR17.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 16 Abs 6, UStG § 18 Abs 9, UStG § 25a, UStDV § 59 S 1, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 179 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 30. August 2021, Az: 2 K 2107/20

Leitsätze

1. Ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu einer Zeit entstanden, in der das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden war, weil der zum Abzug berechtigte Unternehmer Ausgangsumsätze im Inland ausgeführt hat, kann er das Recht auch dann im allgemeinen Besteuerungsverfahren ausüben, wenn er die Rechnung mit Steuerausweis zu einer Zeit erhält, in der er im Inland keine Umsätze mehr ausführt.
2. Der erstmalige Ausweis von Umsatzsteuer in einer (berichtigten) Eingangsrechnung führt nicht rückwirkend zum Vorsteuerabzug (Abgrenzung zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung).

Tenor

Auf die Revisionen des Beklagten und der Klägerin werden die Urteile des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 30.08.2021 - 2 K 2107/20 und vom 04.05.2022 - 2 K 2193/21 aufgehoben.

Die Sachen werden an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten der Verfahren übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Klägerin, Revisionsbeklagten und Revisionsklägerin (Klägerin) ein Anspruch auf Vorsteuererstattung aus der Lieferung von Gas zusteht.
- 2 Die Klägerin ist eine in 2009 in R gegründete und dort ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Ltd.), deren Zweck der globale Handel mit Rohstoffprodukten und dazugehörigen Transportleistungen sowie das globale Marketing ist.
- 3 Nachdem die Klägerin zunächst überwiegend im asiatischen Raum tätig gewesen war, kam es im Jahr 2018 zu einem einzigen im Inland steuerbaren Geschäft. Weitere Inlandsumsätze erzielte die Klägerin weder im Streitjahr 2018 noch in den Folgejahren.
- 4 Im April/Juni 2018 schloss die Klägerin mit der Lieferantin B und mit der Abnehmerin C jeweils einen Rahmenvertrag über den (globalen) Verkauf von Liquified Petroleum Gas (zukünftig LPG). Zusätzlich wurde vereinbart, dass der Käufer die sogenannten Demurrage-Kosten ("Liegegeld", also das Entgelt für die Überschreitung der vereinbarten Lade- oder Löschzeit eines Frachtschiffes) trägt. Dazu war vereinbart, dass der Anspruch des Verkäufers innerhalb von 90 Tagen geltend gemacht werden musste. Der Käufer musste etwaige

Einwendungen innerhalb von 120 Tagen geltend machen. Unbestrittene Demurrage-Kosten waren innerhalb von 150 Tagen zu bezahlen.

- 5 Auf der Grundlage des Rahmenvertrags kaufte die Klägerin am 14.09.2018 ... metrische Tonnen (im Folgenden: MT) LPG von B. Gleichzeitig verkaufte sie das LPG an C. Das LPG wurde mit dem Tanker "D" von E (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland) im September 2018 nach F (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--, ... MT) und G (Französische Republik, ... MT) geliefert.
- 6 Die Klägerin stellte C ihre Lieferung von ... MT in F am 11.10.2018 mit Umsatzsteuer in Rechnung.
- 7 B rechnete die Gesamtlieferung von ... MT an die Klägerin --ohne zwischen der Lieferung nach F und nach G zu differenzieren-- mit einer Gesamtrechnung vom 12.12.2018 ab. Diese Rechnung wies lediglich den Nettobetrag der Lieferung (... US-\$) und keine Umsatzsteuer aus. Dies beruhte nach Auskunft der Klägerin darauf, dass beide Vertragsparteien irrtümlich zunächst davon ausgegangen waren, dass die Lieferung der Umsatzsteuerlagerregelung unterfalle.
- 8 Am 27.12.2018 beantragte die Klägerin beim Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Registrierung als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin. Sie teilte dem FA mit, es sei 2018 erstmalig zu einer in Deutschland steuerbaren Transaktion gekommen. Im September 2018 habe sie von einem Lieferanten Propangas erworben und anschließend an einen Kunden weiterveräußert. Während des An- und Verkaufs habe sich das LPG in Deutschland befunden, so dass es sich jeweils um Inlandslieferungen handele. Es liege jedoch noch keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung von B vor. Den Gesamtumsatz für das Folgejahr 2019 schätzte die Klägerin mit 0 €.
- 9 Das FA erteilte der Klägerin am 22.01.2019 mit Wirkung zum 01.09.2018 eine inländische Steuernummer.
- 10 Am 23.01.2019 --ergänzt am 25.01.2019-- erstellte B eine korrigierte Rechnung an die Klägerin, die sich nur auf die in F gelieferten ... MT bezog und eine Umsatzsteuer (19 %) in Höhe von ... US-\$ auswies. Dies entsprach nach dem Umrechnungskurs von Januar 2019 einem Betrag von ... €.
- 11 Nachdem B bereits am 14.11.2018 bei der Klägerin angefragt hatte, ob diese die Demurrage-Kosten übernehme, und die Klägerin die Anfrage noch am selben Tag an C weitergeleitet hatte, stellte die Klägerin nach Zustimmung der C dieser mit Rechnung vom 03.07.2019 Demurrage-Kosten in Höhe von ... US-\$ in Rechnung. Mit Rechnung vom 09.07.2019 stellte B der Klägerin die Gebühren in gleicher Höhe in Rechnung. Beide Rechnungen wiesen keine Umsatzsteuer aus.
- 12 Die Klägerin übermittelte am 16.08.2019 die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2018, mit der sie eine Umsatzsteuer in Höhe von ... € erklärte. Den streitigen Vorsteuerbetrag in Höhe von ... € berücksichtigte die Klägerin in der Erklärung nicht. Diese Steuererklärung stand gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) gleich.
- 13 Neben der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2018 übermittelte die Klägerin dem FA eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019, mit der sie Vorsteuern und einen in der Höhe identischen Erstattungsbetrag in Höhe von ... € erklärte. Die Klägerin erklärte, dass sie neben dem Vorsteuerabzug im Januar 2019 bislang im Jahr 2019 keine weiteren umsatzsteuerrelevanten Vorgänge in Deutschland getätigt habe. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen bis Juli 2019 würden deshalb als Nullmeldungen übermittelt. Der Erstattungsbetrag solle mit der Umsatzsteuer 2018 verrechnet werden.
- 14 Mit Schreiben vom 14.02.2020 lehnte das FA die Bearbeitung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für 2019 ab. Dagegen richtete sich der Einspruch der Klägerin, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 als unbegründet zurückwies. Gegen die Versagung der Zustimmung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019 richtete sich die am 03.06.2020 beim Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg eingegangene Klage, die das Aktenzeichen 2 K 2107/20 erhielt.
- 15 Am 23.06.2021 beantragte die Klägerin außerdem die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2018 und begehrte trotz fehlenden Steuerausweises in der Rechnung vom 12.12.2018 den Vorsteuerabzug aus der Lieferung der B im Jahr 2018.
- 16 Das FA lehnte den Änderungsantrag mit Bescheid vom 01.11.2021 ab und führte zur Begründung aus, der Besitz einer Rechnung mit offenem Steuerausweis sei nicht lediglich eine formelle Voraussetzung, sondern eine materielle

Voraussetzung, um den Gleichlauf der Steuerbelastung des Leistenden mit dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers sicherzustellen. Dies setze einen offenen Steuerausweis voraus, weil sonst Zweifel bestünden, ob und in welcher Höhe die Steuer in dem Zahlbetrag enthalten sei und ob die materiellen Vorsteuerabzugsvoraussetzungen vorlägen. Eine rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung liege nur dann vor, wenn das Dokument unter anderem Angaben zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalte. Ein bisher nicht ausgewiesener Rechnungsbetrag könne nicht rückwirkend berichtigt werden. Der erstmalige Steuerausweis in einer berichtigten Rechnung sei mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung gleichzusetzen und entfalte keine Rückwirkung. Somit könne im Streitfall der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt habe. Eine Änderung der Steuerfestsetzung für 2018 scheide aus.

- 17** Gegen die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2018 erhob die Klägerin am 01.12.2021 Sprungklage, die das Aktenzeichen 2 K 2193/21 erhalten hat. Das FA stimmte der Sprungklage rechtzeitig zu.
- 18** Das FG wies zunächst die Klage wegen Umsatzsteuer 2019 mit Urteil vom 30.08.2021 - 2 K 2107/20 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2024, 432) ab und ließ die Revision nicht zu. Die Klägerin habe keinen Anspruch auf Zustimmung des FA zu ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019. Das Regelbesteuerungsverfahren sei nicht durchzuführen, so dass die Vorsteuer in Höhe von ... € nicht in diesem Verfahren zu vergüten sei. Im Streitfall würden im Besteuerungszeitraum 2019 die Voraussetzungen für das Vergütungsverfahren vorliegen, das vorrangig sei. Die Klägerin habe 2019 im Inland keine Umsätze erzielt. Die Abrechnung der Demurrage-Kosten gegenüber C führe nicht zur Anwendung des Regelbesteuerungsverfahrens; denn die bloße Abrechnung stelle keine Lieferung oder sonstige Leistung dar. Zwar wäre eine Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) einem Umsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gleichzusetzen; jedoch führe die Abrechnung der Demurrage-Kosten nicht zu einer solchen Änderung der Bemessungsgrundlage.
- 19** Sodann gab das FG der Sprungklage wegen Umsatzsteuer 2018 mit Urteil vom 04.05.2022 - 2 K 2193/21 (EFG 2022, 1241) statt und ließ die Revision zu. Die Klägerin könne im Jahr 2018 ihr Recht auf Vorsteuerabzug mit den berichtigten Rechnungen der B aus Januar 2019 ausüben. Bei der im Streitjahr ausgestellten Rechnung handele es sich zwar nicht um eine ordnungsgemäße Rechnung; jedoch sei die zunächst fehlerhafte Rechnung durch die Rechnungen vom 23./25.01.2019 mit Rückwirkung berichtigt worden. Aufgrund der besonderen Konstellation des Streitfalls sei es nicht sachgerecht, im Streitfall die Rückwirkung zu verneinen, da dies zu einem endgültigen Versagen des Vorsteuerabzugs führe. Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die das Aktenzeichen XI R 17/22 erhalten hat.
- 20** Der Senat hat auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das abweisende Urteil des FG vom 30.08.2021 - 2 K 2107/20 mit Beschluss vom 24.05.2023 - XI B 86/21 auch die Revision wegen Umsatzsteuer 2019 zugelassen. Das Revisionsverfahren hat das Aktenzeichen XI R 16/23 erhalten.
- 21** Mit Beschluss vom 13.03.2024 hat der Senat das Verfahren XI R 16/23 mit dem Verfahren XI R 17/22 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Das Verfahren wird seither unter dem Aktenzeichen XI R 17/22 fortgeführt.
- 22** Mit der Revision wegen Umsatzsteuer 2018 rügt das FA, dass das FG in seiner Entscheidung nur die fehlende Rechnungsangabe gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG berücksichtigt habe, obgleich die streitige Rechnung mehreren formellen Anforderungen nicht gerecht werde (§ 14 Abs. 4 Nr. 5, Nr. 7 und Nr. 8 UStG). Dieser Verstoß gegen die formellen Anforderungen verhindere den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden; denn mit der Rechnung vom 12.12.2018 sei über zwei Lieferungen in einer Summe ohne Umsatzsteuerausweis abgerechnet worden, weil nach dem Vortrag der Klägerin davon ausgegangen worden sei, dass die Lieferungen der Umsatzsteuerlagerregelung unterfiele. Überdies habe das FG einen zu hohen Vorsteuerbetrag berücksichtigt. Zudem müsse es auch eine Korrekturrechnung für die französische Teillieferung gegeben haben. Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmen --was bei der Klägerin der Fall sei-- durch das Gegenseitigkeitserfordernis ausgehebelt werde.
- 23** Es liege kein Ausnahmefall vor, der einen Vorsteuerabzug aus der Lieferung der B ohne ordnungsgemäße Rechnung bereits im Jahr 2018 rechtfertige. Eine Rückwirkung komme nicht in Betracht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.07.2022 - V R 33/20, BFHE 276, 449, BStBl II 2022, 821).

- 24** Das FA verteidigt daneben das Urteil des FG wegen der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019. Schon wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung sei die Entscheidung, ob das Regelbesteungsverfahren oder das Vorsteuervergütungsverfahren in Betracht komme, für jeden Besteuerungszeitraum gesondert zu treffen (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 25** Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 04.05.2022 - 2 K 2193/21 aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin wegen Umsatzsteuer 2019 als unbegründet zurückzuweisen.
- 26** Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA wegen Umsatzsteuer 2018 als unbegründet zurückzuweisen sowie im Fall des Obsiegens des FA das Urteil des FG vom 30.08.2021 - 2 K 2107/20 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 14.02.2020 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 zu verpflichten, die Umsatzsteuer für 2019 auf ... € festzusetzen.
- 27** Die Klägerin verteidigt die Vorentscheidung wegen Umsatzsteuer 2018. Der BFH habe keine Mindestanforderungen an Rechnungen für die Berichtigungsfähigkeit gestellt.
- 28** Mit der Revision wegen Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019 rügt die Klägerin, dass die Vorinstanz die unionsrechtlichen Vorgaben nicht beachtet habe. Soweit in der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17.11.1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Richtlinie 86/560/EWG) ein Bezug zum Vergütungszeitraum hergestellt werde, sei der Vergütungszeitraum anders als die Regelungen der §§ 59 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) nicht auf die inländischen Umsätze zu beziehen, sondern sei --wie sich aus Art. 1 der Richtlinie 86/560/EWG ergebe-- allein für die Definition des Begriffs "nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger" von Bedeutung. Überdies könne der materiell-rechtliche Anspruch auf den Vorsteuerabzug nicht durch die Verwaltungsverfahrensregelungen der Richtlinie 86/560/EWG beschränkt werden. Es entspreche auch nicht dem Zweck des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens, das nur der Verfahrensvereinfachung für im Ausland ansässige Unternehmer diene, die im Inland keine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze ausführen, aber mit inländischer Vorsteuer belastet seien.
- 29** Die Beteiligten stimmen einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zu.

Entscheidungsgründe

II.

- 30** Die Revisionen des FA und der Klägerin sind begründet. Sie führen gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der angefochtenen Urteile und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG. Der Klägerin steht der Vorsteuerabzug im Streitjahr 2019 zu.
- 31** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 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.
- 32** a) Dies setzt Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) um, wonach der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert beziehungsweise erbracht wurden oder werden.
- 33** b) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) ist das Recht auf Vorsteuerabzug ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems; es darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden und kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. EuGH-Urteile Volkswagen vom 21.03.2018 - C-533/16, EU:C:2018:204, Rz 39; Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 vom 10.02.2022 - C-9/20, EU:C:2022:88, Rz 47, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 93). Durch diese Regelung soll der Unternehmer vollständig von der im

Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden (vgl. EuGH-Urteile Volkswagen vom 21.03.2018 - C-533/16, EU:C:2018:204, Rz 38; Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 vom 10.02.2022 - C-9/20, EU:C:2022:88, Rz 48, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 94).

- 34** c) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht gemäß Art. 167 MwStSystRL, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.
- 35** aa) Dies setzt das nationale Recht in der derzeit noch geltenden Fassung nicht vollständig um (vgl. EuGH-Urteil Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 vom 10.02.2022 - C-9/20, EU:C:2022:88).
- 36** bb) Die für die Entstehung dieses Rechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen werden in Art. 168 Buchst. a MwStSystRL aufgezählt. Um das Recht geltend machen zu können, ist zum einen erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist, und zum anderen, dass die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile Vădan vom 21.11.2018 - C-664/16, EU:C:2018:933, Rz 39, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 95).
- 37** d) Ausgehend davon hat das FG in seinem Urteil im Verfahren 2 K 2193/21 wegen Umsatzsteuer 2018 zu Recht angenommen, dass das Recht der Klägerin auf Vorsteuerabzug im Jahr 2018 (im allgemeinen Besteuerungsverfahren) entstanden ist. Die Klägerin hat im Jahr 2018 in Deutschland steuerpflichtige Eingangsleistungen bezogen und im Jahr 2018 zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet. Die Umsatzsteuer für die Lieferung von B an die Klägerin ist im Jahr 2018 entstanden (Art. 63 MwStSystRL), so dass auch das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist (Art. 167 MwStSystRL). Der Bezug des LPG und seine Weiterlieferung stehen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang.
- 38** e) In Bezug auf dieses Recht kann die Klägerin nicht auf das Vergütungsverfahren verwiesen werden.
- 39** aa) Zwar kann nach § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15) an im Ausland ansässige Unternehmer wie die Klägerin, abweichend von § 16 und von den Absätzen 1 bis 4, in einem besonderen Verfahren regeln.
- 40** bb) Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer ist nach § 59 UStDV jedoch nur dann im Vergütungsverfahren durchzuführen, wenn der Unternehmer im Vergütungszeitraum im Inland keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 des Gesetzes ausgeführt hat (§ 59 Nr. 1 UStDV). Dies war jedoch bei der Klägerin in dem Zeitpunkt, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, nicht der Fall; denn sie hat --nahezu zeitgleich-- steuerpflichtige Umsätze im Inland ausgeführt. Die Geltendmachung des im Jahr 2018 entstandenen Rechts auf Vorsteuerabzug ist daher im allgemeinen Besteuerungsverfahren möglich, dessen Anwendung nicht durch § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV ausgeschlossen ist.
- 41** f) Dem Entstehen des Rechts im Jahr 2018 stand auch nicht die fehlende Gegenseitigkeit entgegen; denn nach § 15 Abs. 4b UStG galten für Unternehmer, die --wie die Klägerin-- nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG nur dann entsprechend, wenn nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldet wurde. Dies war bei der Klägerin nicht der Fall; denn sie hat --nahezu zeitgleich-- steuerpflichtige Umsätze im Inland ausgeführt, für die sie die Steuer schuldet.
- 42** g) Die Annahme des FG in seinem Urteil vom 04.05.2022 - 2 K 2193/21 (EFG 2022, 1241), dass der Klägerin gegen das FA ein Recht zum Vorsteuerabzug zusteht, erweist sich danach als zutreffend. Soweit das FG hingegen in seinem Urteil vom 30.08.2021 - 2 K 2107/20 (EFG 2024, 432) angenommen hat, dass der Klägerin kein Recht zum Vorsteuerabzug im allgemeinen Besteuerungsverfahren zustehe, erweist sich diese Annahme als unzutreffend; die Vorentscheidung wegen Umsatzsteuer 2019 ist deshalb aufzuheben.
- 43** h) Dieses Ergebnis räumt der Klägerin kein Wahlrecht ein, Vorsteuerbeträge im Vergütungsverfahren oder im Rahmen der Jahreserklärung nach § 18 Abs. 3 UStG geltend zu machen, was unzulässig wäre (vgl. BFH-Urteile vom

28.04.1988 - V R 95, 96/83, BFHE 153, 247, BStBl II 1988, 748; vom 14.04.2011 - V R 14/10, BFHE 233, 360, BStBl II 2011, 834, Rz 26; vom 05.06.2014 - V R 50/13, BFHE 245, 439, BStBl II 2014, 813, Rz 18). Gemäß den Ausführungen unter II.1.e lagen beim Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug die Voraussetzungen von § 18 Abs. 9 UStG, § 59 Satz 1 UStDV nicht vor. Ein Wahlrecht, es trotzdem in das Vergütungsverfahren zu verschieben und es in einen Anspruch gegen das Bundeszentralamt für Steuern umzuwandeln, steht weder der Klägerin noch dem FA zu.

- 44** 2. Die Annahme des FG, dass das gemäß den Ausführungen unter I. entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Jahr 2018 von der Klägerin ausgeübt werden darf, trifft nicht zu.
- 45** a) Das Recht auf Vorsteuerabzug wird nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL (vorbehaltlich der Bestimmung des Art. 178 MwStSystRL) während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, das heißt, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht (vgl. EuGH-Urteil EUROVIA vom 30.04.2020 - C-258/19, EU:C:2020:345, Rz 41, m.w.N.; BFH-Urteil vom 12.07.2023 - XI R 5/21, BFHE 282, 22, BStBl II 2024, 887, Rz 30).
- 46** b) Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt aber nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. In gleicher Weise besagt Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt (vgl. EuGH-Urteile Volkswagen vom 21.03.2018 - C-533/16, EU:C:2018:204, Rz 43; Vădan vom 21.11.2018 - C-664/16, EU:C:2018:933, Rz 40, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 96; Terra-Baubedarf-Handel vom 29.04.2004 - C-152/02, EU:C:2004:268, zu Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage).
- 47** c) Soweit das FG angenommen hat, dass die Rechnungsberichtigung im Jahr 2019 Rückwirkung habe, vermag der Senat dieser Auffassung nicht zu folgen. Auch das FG-Urteil vom 04.05.2022 - 2 K 2193/21 (EFG 2022, 1241) ist deshalb aufzuheben. Die Klägerin darf ihr Recht auf Vorsteuerabzug erst im Jahr 2019 ausüben.
- 48** aa) Der EuGH hat zwar entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formalen Voraussetzungen nicht genügt hat; die Steuerverwaltung darf das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern, weil eine Rechnung nicht bestimmte formelle Voraussetzungen erfüllt, obwohl sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. EuGH-Urteile Vădan vom 21.11.2018 - C-664/16, EU:C:2018:933, Rz 41, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 97). Die strikte Anwendung des formalen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, verstieße gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit (vgl. EuGH-Urteile Vădan vom 21.11.2018 - C-664/16, EU:C:2018:933, Rz 42, m.w.N.; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 98).
- 49** bb) Auch hat der EuGH entschieden, dass Rechnungen unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend berichtigt werden können (vgl. EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14, EU:C:2016:691). Eine berichtigte Rechnung wirkt zurück, wenn die zu berichtigende Rechnung die erforderlichen Mindestangaben aufweist (vgl. BFH-Urteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, BStBl II 2020, 593, Leitsätze 1 und 2; vom 15.10.2019 - V R 19/18, BFHE 265, 572, BStBl II 2020, 600, Rz 16).
- 50** Ein Dokument ist keine berichtigungsfähige "Rechnung", wenn es so fehlerhaft ist, dass der nationalen Steuerverwaltung die erforderlichen Angaben fehlen (EuGH-Urteil Wilo Salmsen France vom 21.10.2021 - C-80/20, EU:C:2021:870, Rz 81). Es besteht dann auch kein Recht auf Vorsteuerabzug entsprechend dem EuGH-Urteil Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos vom 15.09.2016 - C-516/14 (EU:C:2016:690).
- 51** cc) Allerdings erfährt der unter II.2.c bb genannte Grundsatz eine weitere wichtige Einschränkung, wenn in der ursprünglichen Rechnung kein Steuerbetrag ausgewiesen worden ist. Sowohl nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile Volkswagen vom 21.03.2018 - C-533/16, EU:C:2018:204, Rz 50; Biosafe - Indústria de Reciclagens vom 12.04.2018 - C-8/17, EU:C:2018:249, Rz 42 f.) als auch nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 07.07.2022 - V R 33/20, BFHE 276, 449, BStBl II 2022, 821) gilt, dass einer Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung zukommt, wenn ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis erteilt hat, und erst mit dem Besitz der berichtigten Rechnung die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen.

- 52** dd) Zudem kann ein Steuerpflichtiger nicht beanspruchen, einen Steuerbetrag abzuziehen, der ihm nicht in Rechnung gestellt wurde und den er folglich nicht auf den Endverbraucher abgewälzt hat (EuGH-Urteil Zipvit vom 13.01.2022 - C-156/20, EU:C:2022:2, Rz 31). Gleiches gilt für einen Steuerbetrag, den der Steuerpflichtige weder geschuldet noch entrichtet hat (vgl. EuGH-Urteil SEM Remont vom 21.11.2024 - C-624/23, EU:C:2024:976, Rz 37 und 41).
- 53** d) Bei Anwendung dieser Grundsätze kann die Klägerin im Jahr 2018 einen Vorsteuerabzug mit der ursprünglichen Rechnung von B nicht vornehmen. Denn es fehlte für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Steuerausweis, weil die Beteiligten von der Anwendung einer Umsatzsteuerlager-Regelung ausgingen. Die Rechnungsberichtigung hat keine Rückwirkung, da die Klägerin von B keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt bekommen oder an B entrichtet hat, weil B und die Klägerin übereinstimmend von der Anwendung einer Umsatzsteuerlager-Regelung ausgingen. Erst im Januar 2019 erstellte B eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis. Damit war die Klägerin erst berechtigt, ihr Vorsteuerrecht auszuüben.
- 54** e) Dem steht nicht entgegen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht im gleichen Zeitraum möglich war, in dem das Vorsteuerabzugsrecht entstanden ist (vgl. EuGH-Urteil Biosafe - Indústria de Reciclagens vom 12.04.2018 - C-8/17, EU:C:2018:249, Rz 35). Dem Vorsteuerabzug im Jahr 2019 kann das FA nicht entgegenhalten, dass der Anspruch zwar in einem früheren Besteuerungszeitraum entstanden ist, aber die Mehrwertsteuer erst in diesem bestimmten Zeitraum in Rechnung gestellt wurde (vgl. EuGH-Urteil Wilo Salmson France vom 21.10.2021 - C-80/20, EU:C:2021:870, Rz 87 und 88). Der Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige in den Besitz der Rechnung gelangt, bestimmt vorliegend nur den Besteuerungszeitraum, in dem das 2018 entstandene Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden kann.
- 55** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 56** a) Der Senat kann zwar aufgrund der tatsächlichen Feststellungen entscheiden, dass der Klägerin im Jahr 2019 ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, das die Klägerin im allgemeinen Besteuerungsverfahren ausüben kann.
- 57** b) Der Senat geht auch mit dem FG (Urteil 2 K 2107/20, Rz 62 f.) davon aus, dass es sich bei den Demurrage-Kosten nicht um Schadensersatz, sondern um Beförderungskosten handelt, die das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Dies entspricht auch der Behandlung durch den EuGH im Rahmen des Zollrechts (vgl. EuGH-Urteile Unifert vom 06.06.1990 - C-11/89, EU:C:1990:237; The Shirtmakers vom 11.05.2017 - C-59/16, EU:C:2017:362, Rz 24). Allerdings kann der Senat noch nicht abschließend beurteilen, ob es sich dabei um ein von vornherein vereinbartes Entgelt (§ 10 UStG) oder um eine Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) handelt. Auch steht nicht fest, ob die Klägerin überhaupt mit Umsatzsteuer belastet ist (vgl. dazu EuGH-Urteil Zipvit vom 13.01.2022 - C-156/20, EU:C:2022:2).
- 58** c) Überdies hat das FG die Höhe des Vorsteuerabzugs im Jahr 2019 sowie der Umsatzsteuer des Jahres 2018 zu prüfen.
- 59** aa) Der von der Klägerin auf Basis des Umrechnungskurses von Januar 2019 ermittelte Vorsteuerbetrag aus der Rechnung vom 23.01.2019 (... €) ist unzutreffend. Maßgeblich für die Berechnung der Steuer und des Vorsteuerabzugs nach vereinbarten Entgelten ist grundsätzlich der Umrechnungskurs des Monats der Leistungsausführung (§ 16 Abs. 6 Satz 1 UStG). Dies gilt auch dann, wenn die Rechnung später erteilt wird (vgl. Leipold in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 16 UStG Rz 124). Das FA kann davon abweichend auch unter bestimmten Bedingungen eine Umrechnung nach dem Tageskurs gestatten (§ 16 Abs. 6 Satz 3 UStG).
- 60** bb) Das FG ging davon aus, dass die Lieferungen des LPG im September 2018 erfolgt seien. Es hat daher zu prüfen, wann genau die Leistungen ausgeführt wurden und welcher Umrechnungskurs (§ 16 Abs. 6 Satz 1 oder 3 UStG) heranzuziehen ist. Dies gilt nicht nur für die Eingangsleistung von B an die Klägerin, sondern auch für die Ausgangsleistung der Klägerin an C.
- 61** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de