

## Der gläserne Steuerbürger

Wirtschaftlicher Eigentümer von Ges – wer?

Kapitalabfluss-Melde-Gesetz

Liechtensteinische Stiftung im Steuerabkommen Ö

Sitzverlegung ohne wirtschaftlichen Zuzug

EuGH *Polbud*: Würfelspiel der Rechtsformen

Geschlechterparität

Im Aufsichtsrat

Datenmissbrauch m Kartellrecht

Der Fall *Facebook*

Neues Schiedsrecht

Gesellschafterstreit in Liechtenstein

Begriffslogik zur Digitalisierung

Künstliche Intelligenz als juristisches Thema

Schutzzweck der Norm

Haftungsbefreiung

# BFH-Rechtsprechungsübersicht (III)<sup>70</sup>

ANDREAS LANGER / MATTHIAS MAYER / PATRICK

ORLET / DAVID ORZECZOWSKI / SELINA SILLER /

STEPHANIE ZOLLES

## E. Neues zu den Anwendungsvoraussetzungen einer Organschaft

Im Streitjahr 2005 waren Frau M zu 10% und der einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer (Gf), Herr V, zu 90% Anteilseigner der F-GmbH. Die F-GmbH war ihrerseits zu 100% an der A-GmbH sowie zu 100% an der Kl, einer GmbH, beteiligt. Unternehmensschwerpunkt der F-GmbH war das einheitliche Halten und Verwalten von Beteiligungen an der A-GmbH und an der Kl. Zum Gf der Kl wurde Herr S bestellt. Als solcher war er einzelvertretungsberechtigt, musste jedoch die Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie die des Herrn V befolgen. Von Seiten der Kl wurde keine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 abgegeben, weil sie ihrer Ansicht nach gemeinsam mit der F-GmbH eine Organschaft bildete. Das FA lehnte das Vorliegen einer Organschaft mangels finanzieller und organisatorischer Eingliederung ab. Das FG Münster bestätigte die Ansicht des FA insofern, als zwischen der Kl und der F-GmbH keine organisatorische Eingliederung festzustellen war.<sup>71</sup> Dagegen erhob die Kl Revision.

Dazu führte der BFH aus: „Das FG hat zu Unrecht das Vorliegen einer Organschaft mit der Begründung verneint, eine organisatorische Eingliederung der Klägerin liege nicht vor. Nach nationalem Recht ist es für die

*Annahme einer Organschaft i.S. von § 2 Abs 2 Nr 2 Satz 1 UStG erforderlich, dass der Organträger (...) die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann (...). (...) In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung aber auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen. Voraussetzung dafür ist, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind (...). Eine bloß faktische Geschäftsführung reicht dagegen nicht aus. Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (...) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen*

Mag. Andreas Langer, Matthias Mayer, LL.M., David Orzechowski, LL.M. BSc, Selina Siller, MSc, und Stephanie Zolles, LL.M. BA, sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, Dr. Patrick Orlet, MSc BSc LL.B., ist Berufsanwärter in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

70) BFH-Rechtsprechungsübersicht (I), ecollex 2017, 1106; BFH-Rechtsprechungsübersicht (II), ecollex 2018, 70.

71) FG Münster 25. 4. 2013, 5 K 1401/10 U.

gegen seine Anweisungen haftbar zu machen (. . .). (. . .) Angesichts des insoweit klaren und unmissverständlichen Wortlauts des § 2 Abs 2 Nr 2 Satz 1 UStG, dass eine Eingliederung in das Unternehmen, des Organträgers erforderlich ist, kommt eine vom Wortlaut abweichende richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs 2 Nr 2 Satz 1 UStG an dieser Stelle nicht in Betracht.<sup>72)</sup>

Auf Ebene des Unionsrechts wird den Mitgliedstaaten durch Art 11 MwStSystRL ermöglicht, ihre im Inland „ansässigen Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“. Sowohl Deutschland als auch Österreich haben von dem Recht, eine Organschaft in ihr nationales Umsatzsteuerrecht zu implementieren, Gebrauch gemacht.<sup>73)</sup>

In dieser E hat sich der BFH sowohl mit dem Kriterium der „organisatorischen Eingliederung“ als auch mit der Unionsrechtskonformität der Unternehmenseigenschaft des Organträgers auseinandergesetzt.

### 1. Organisatorische Eingliederung

Der XI. Senat des BFH hat sich in der vorliegenden E das erste Mal seit der Rs *Larentia + Minerva* und *Marenave*<sup>74)</sup> mit dem Kriterium der „organisatorischen Eingliederung“ beschäftigt. Die bisherige Rsp des BFH forderte stets ein Unterordnungsverhältnis zur Erfüllung der Voraussetzung der „organisatorischen Eingliederung“.<sup>75)</sup> Nach Ansicht des EuGH bedarf es jedoch für die Bildung einer Organschaft keines Unterordnungsverhältnisses.<sup>76)</sup> Eine nationale Regelung, die ein Unterordnungsverhältnis als Voraussetzung für die Organschaft festlegt, sei nach Ansicht des EuGH jedoch ausnahmsweise zulässig, wenn sie im „bestimmten nationalen Kontext“ als geeignete und erforderliche Maßnahme zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung zu qualifizieren ist.<sup>77)</sup> Der BFH hingegen hält in der vorliegenden E an der Voraussetzung eines Unterordnungsverhältnisses und somit an seiner bisherigen Rsp<sup>78)</sup> zur „organisatorischen Eingliederung“ fest. Eine solche Eingliederung verlange eine „enge Verflechtung mit Über- und Unterordnung“.<sup>79)</sup> Der XI. Senat setzt sich nicht mit der Unionsrechtskonformität dieses Verständnisses und der damit einhergehenden einschlägigen EuGH-Rsp auseinander, sondern sieht das Über- und Unterordnungsverhältnis weiterhin als notwendige Voraussetzung an.

Nach stRsp des BFH bedarf es einer Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft, um das Kriterium der „engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung“ zu erfüllen.<sup>80)</sup> Nur in Ausnahmefällen bejaht der BFH eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung. Es muss aber jedenfalls eine „institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sein“.<sup>81)</sup> In dieser Hinsicht stimmen die bisherigen Judikate des XI. und des V. Senats des BFH überein.<sup>82)</sup> In einer kürzlich vom V. Senat ergangenen Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Organschaft wurden für das Vorliegen

der „Eingriffsmöglichkeit“ aber weder Weisungsrechte noch Berichtspflichten oder ein Zustimmungsvorbehalt zugunsten der Gesellschafterversammlung oder zugunsten des Mehrheitsgesellschafters als ausreichend angesehen, um das Kriterium der „organisatorischen Eingliederung“ zu erfüllen.<sup>83)</sup> Anders als in der E des V. Senats, wird der Begriff der „Eingriffsmöglichkeit“ in der vorliegenden E des XI. Senats weniger eng ausgelegt. Für den XI. Senat war ausreichend, dass der Gf, Herr S, aufgrund eines Anstellungsvertrags sowohl den Anweisungen der Gesellschafterversammlung als auch den Weisungen des Herrn V, Gf der F-GmbH, Folge leisten musste.<sup>84)</sup> Insb für Konzernstrukturen waren die strengen Anforderungen des V. Senats an die „organisatorische Eingliederung“ oftmals schwer zu erfüllen, weil bspw der Gf der Konzernmutter nicht in sämtlichen Urenkelgesellschaften die laufende Geschäftsführung ausüben kann.<sup>85)</sup> In diesem Bereich ermöglicht das Urteil des XI. Senats nun eine einfachere Bildung einer Organschaft.

Die Auslegung der „organisatorischen Eingliederung“ durch den BFH könnte auch für Österreich von Bedeutung sein, weil sich die deutsche und österr Umsetzung von Art 11 MwStSystRL in ihrem Wortlaut decken. Wie der BFH forderte auch der VwGH

72) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 17 ff.  
 73) Vgl für Deutschland: § 2 Abs 2 Nr 2 Satz 1 dUStG; für Österreich: § 2 Abs 2 Z 2 UStG.  
 74) EuGH 16. 7. 2016, C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva* und *Marenave*, ECLI:EU:C:2015:496.  
 75) Siehe bspw BFH 3. 4. 2008, V R 76/05 Rz 34; 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 44. Auch bei der finanziellen Eingliederung wird das Über- und Unterordnungsverhältnis gefordert, siehe bspw BFH 19. 5. 2005, V R 31/03 Rz 24 BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671 mit Verweis auf weitere BFH-Urteile.  
 76) EuGH 16. 7. 2016, C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva* und *Marenave*, ECLI:EU:C:2015:496, Rz 45.  
 77) EuGH 16. 7. 2016, C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva* und *Marenave*, ECLI:EU:C:2015:496, Rz 45.  
 78) Siehe bspw BFH 3. 4. 2008, V R 76/05 Rz 34; 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 44. Auch bei der finanziellen Eingliederung wird das Über- und Unterordnungsverhältnis gefordert, siehe bspw BFH 19. 5. 2005, V R 31/03 Rz 24, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671 mit Verweis auf weitere BFH-Urteile.  
 79) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 26; s BFH: Umsatzsteuerrechtliche Organschaft: Zur organisatorischen Eingliederung und eigenständigen Unternehmenstätigkeit des Organträgers (m Anm *Jacobs*), BB 2017, 421 (423).  
 80) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 26 mit Verweis auf frühere Rsp; 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 41 f.  
 81) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 27 f; 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 41 f.  
 82) BFH 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 43.  
 83) BFH 2. 12. 2015, V R 15/14 Rz 43; 10. 5. 2017, V R 7/16 Rz 18 ff: Weisungsrechte reichen nicht aus, um das Kriterium der „organisatorischen Eingliederung“ zu erfüllen, das Urteil BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 ist lediglich ein Sonderfall.  
 84) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 28 ff mit Verweis auf Abschn 2.8 Abs 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind sogar schriftlich fixierte Vereinbarungen, bspw die Geschäftsführerverordnung, in der Lage, gegenüber Dritten die Entscheidungsbefugnis des Organträgers nachzuweisen. Siehe *Streit/Rust*, Das Jahr 2016 aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht: Die für die Praxis wichtigsten Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltung, DStR-Beih 2017, 30 (32).  
 85) FwN *Streit/Rust*, DStR-Beih 2017, 32.

in seiner bisherigen Rsp das Vorliegen eines Über- und Unterordnungsverhältnisses als Voraussetzung, um eine Organschaft bilden zu können.<sup>86)</sup> In Hinblick auf das Erfordernis der organisatorischen Eingliederung muss gewährleistet sein, dass der Wille des Organträgers bei der Organschaft durchgesetzt werden kann.<sup>87)</sup> Die österr Finanzverwaltung verfolgt eine „lockere“ Auffassung bei der Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung. Ihrer Ansicht nach kann die Durchsetzung des Willens des Organträgers auf Ebene der Organgesellschaft durch verbindliche Konzernrichtlinien, durch regelmäßige Berichterstattungspflichten usw nachgewiesen werden.<sup>88)</sup> Seit dem Urteil *Larentia + Minerva* und *Marenave* musste sich der VwGH bis dato noch nicht mit dem Kriterium der organisatorischen Eingliederung auseinandersetzen. Jedoch wich der VwGH in einer kürzlich ergangenen Entscheidung von seiner stRsp in Bezug auf die „wirtschaftliche Eingliederung“ ab. Einer *wirtschaftlichen* Unterordnung bedarf es seiner Ansicht nach nicht mehr, wenn zwischen den beiden Unternehmen ein „vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang“ besteht.<sup>89)</sup> Der VwGH folgt – im Gegensatz zum BFH – der EuGH-Rsp in der Rs *Larentia + Minerva* und *Marenave*.<sup>90)</sup> Es erscheint somit durchaus wahrscheinlich, dass der VwGH auch im Bereich der organisatorischen Eingliederung auf das Erfordernis der Unterordnung verzichten wird.

## 2. Unionsrechtskonformität der Unternehmereigenschaft

Zusätzlich äußerte der XI. Senat des BFH in der vorliegenden E Zweifel an der Unionsrechtskonformität der Unternehmereigenschaft des Organträgers als Voraussetzung für die Begründung einer Organschaft und verweist hierfür auf die EuGH-Rsp zu *Larentia + Minerva* und *Marenave*.<sup>91)</sup> Seiner Ansicht nach ist der Wortlaut des § 2 Abs 1 dUStG jedoch unmissverständlich und klar, wodurch das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Organträgers als zwingende Voraussetzung für die Bildung einer Organschaft anzusehen ist.<sup>92)</sup> Der V. Senat hingegen sieht die Voraussetzung der Unternehmereigenschaft als notwendiges Kriterium an, um Steuerhinterziehung und -umgehung zu verhindern, wodurch keine Bedenken an der Unionsrechtskonformität bestehen würden.<sup>93)</sup>

Die Voraussetzung der Unternehmereigenschaft des Organträgers ist auch in § 2 Abs 2 öUStG verankert. Weder die österr Lehre<sup>94)</sup> noch die österr Finanzverwaltung<sup>95)</sup> oder die Rsp haben bis dato unionsrechtliche Bedenken gegenüber dem Erfordernis der Unternehmereigenschaft geäußert. Es bleibt abzuwarten, ob die Gerichte die vom XI. Senat aufgezeigten Zweifel der Unionsrechtskonformität dieser Voraussetzung aufgreifen und eine Vorlage an den EuGH wagen werden.

## F. Zur zeitlichen Wirkung der Rechnungsberichtigung

Die Kl, eine GmbH, war Betreiberin eines Dentallabors. Im Zuge einer Betriebsprüfung änderte das FA

die Umsatzsteuerbescheide der Kl für die Jahre 2005 bis 2007 ab, wobei ihr der Vorsteuerabzug für Rechnungen eines Rechtsanwalts und aus Unternehmensberatungen versagt wurde, weil die erbrachten Leistungen nach Auffassung der Finanzverwaltung in den Rechnungen nicht hinreichend genau bezeichnet wurden. Im darauffolgenden Klageverfahren legte die Kl berichtigte Rechnungen vor. Die korrigierten Rechnungen waren nunmehr fehlerfrei und berechtigten die Kl unstrittig zum Vorsteuerabzug. In der Folge wies das FG die Klage mit der Begründung ab, die Berichtigung der Rechnungen habe keine Extunc-Wirkung. Dadurch stand der Kl der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs nicht zu, wodurch die Umsatzsteuerbescheide zu Recht abgeändert wurden. Der Kl verblieb ein monetärer Schaden durch die Nachzahlungszinsen, die sie aufgrund des zu früh in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu zahlen hatte. Die Kl legte Revision gegen die Entscheidung des FG ein. Der BFH setzte das Verfahren aus, um das Urteil des EuGH im Verfahren *Senatex*<sup>96)</sup> abzuwarten. Nach Erlass des EuGH-Urteils sah sich die Kl in ihrer Rechtsansicht bestätigt und beantragte die Abänderung der Umsatzsteuerbescheide.

Der BFH nimmt in seiner Begründung mehrmals Bezug auf die E des EuGH in der Rs *Senatex* und

86) Vgl bspw VwGH 20. 1. 1999, 96/13/0090.

87) VwGH 3. 11. 1966, 1884/65; 9. 4. 1970, 0135/68; die Durchsetzung des Willens des Organträgers auf Ebene der Organgesellschaft wird, ebenso wie in Deutschland, nach hL, insb in jenen Fällen angenommen, in denen Personenidentität in den Leistungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (s hierfür: *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> [2015] § 2 Rz 268 f; *Ruppel/Achatz*, UStG [2011] § 2 Rz 119; *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 2 Rz 239).

88) UStR 2000 Rz 239.

89) VwGH 23. 11. 2016, Ro 2014/15/0031 mit Verweis auf seine bisherige Rsp; so auch BFG 24. 10. 2017, RV/5102230/2016; ausführlich *Schefzig*. Wieder einmal: Organschaft & wirtschaftliche Eingliederung, taxlex 2017, 409 (409 ff).

90) VwGH 23. 11. 2016, Ro 2014/15/0031; fwN *Schefzig*, VwGH: Keine Unterordnung bei der wirtschaftlichen Eingliederung iZm einer Organschaft, taxlex 2017, 80 (81 ff).

91) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 40 ff; so bereits 14. 12. 2016, XI R 41/14; so auch *Streit/Rust*, DStR-Beih 2017, 32; *Möller*, Zur organisatorischen Eingliederung und eigenständige Unternehmenstätigkeit des Organträgers Organschaft, DStRK 2017, 66 (66).

92) BFH 12. 10. 2016, XI R 30/14 Rz 41; so bereits 14. 12. 2016, XI R 41/14; so auch *Streit/Rust*, DStR-Beih 2017, 32; *Möller*, DStRK 2017, 66.

93) BFH 2. 12. 2015, V R 67/14 Rz 30 ff; aA bspw *Streit/Streit*, Der BFH und die Missbrauchsbekämpfung: Was bleibt von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft? DStR 2016, 1448 (1450); kritisch bspw BFH: Keine Organschaft mit Nichtunternehmer als Organträger; Übernahme der einem kommunalen Zweckverband obliegenden Trinkwasserversorgung gegen Weiterleitung von Zuschüssen (m Anm *Treiber*), DStR 2016, 2959 (2964); *Korn in Bunjes*, UStG<sup>15</sup> (2016) § 2 Rz 113; *Küffner/Rust*, Können nur Unternehmer Organträger sein? – Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, MwStR 2015, 719 (720 ff).

94) *Ruppel/Achatz*, UStG (2011) § 2 Rz 101 ff; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG (2015) § 2 Rz 242 f; *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON § 2 Rz 233; *Heber*, Gesellschaften und ihre Gesellschafter in der Umsatzsteuer, Ein europäischer Lösungsansatz 131 ff.

95) UStR 2000 Rz 233.

96) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, ECLI:EU:C:2016:691.

führt hierzu aus, „dass Art 167, Art 178 Buchst. a, Art 179 und Art 226 Nr 3 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe keine Rückwirkung zukommt (. . .). An seiner früheren Rechtsprechung, wonach die Vorsteuer aus einer berichtigten Rechnung erst im Besteuerungszeitraum der Berichtigung abgezogen werden konnte (Senatsurteil vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.3.c), hält der Senat infolge der EuGH-Rechtsprechung nicht mehr fest (. . .). Richtet sich die zeitliche Grenze für die Rechnungsberichtigung nach nationalem Recht, sieht § 31 Abs 5 UStDV für die Berichtigung einer Rechnung keine derartige Grenze vor. Nach allgemeinen Grundsätzen ist eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich.“<sup>97)</sup> Im Streitfall sei die Berichtigung rechtzeitig erfolgt. Im Ergebnis waren die Umsatzsteuerbescheide daher abzuändern und die Nachzahlungszinsen zu erlassen.

Die vorliegende E des BFH ist nur die erste einer Reihe von E, in der das deutsche HöchstG die ex tunc Wirkung von Rechnungsberichtigungen anerkennt<sup>98)</sup> und seine bisherige (gegenteilige) Rsp explizit aufgibt.<sup>99)</sup> Diese Wende ist angesichts der kürzlich ergangenen EuGH-Judikate in den Rs *Senatex*<sup>100)</sup> und *Barlis*<sup>101)</sup> alles andere als überraschend.<sup>102)</sup> Neben der Frage, ob eine Rechnungsberichtigung ex nunc oder ex tunc wirkt, widmet sich der BFH in der vorliegenden E auch der Beantwortung weiterer Fragen iZm der Rechnungsberichtigung, die vom EuGH bisher noch nicht behandelt wurden.

Eine Antwort liefert der BFH auf die Fragen, (i) welche Voraussetzungen eine Rechnung erfüllen muss, um einer Berichtigung überhaupt zugänglich zu sein, und (ii) bis zu welchem Zeitpunkt eine Berichtigung vorgenommen werden kann. Der BFH erachtet Rechnungen jedenfalls dann als berichtigungsfähig, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt sowie die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer enthalten.<sup>103)</sup> Diese Angaben müssen ein gewisses Maß an Bestimmtheit und Vollständigkeit aufweisen und dürfen nicht offensichtlich unzutreffend sein.<sup>104)</sup> E

contrario scheint der BFH, bei Vorliegen der obigen Angaben, übrige Rechnungsmerkmale, wie etwa Steuersatz, Leistungszeitpunkt, Rechnungs-, Steuer- oder Umsatzsteueridentifikationsnummer, für das Vorliegen einer berichtigungsfähigen Rechnung nicht als ausschlaggebend zu erachten.<sup>105)</sup> Offen bleibt damit jedoch, ob diese (scheinbar zu vernachlässigenden) Angaben das Fehlen eine der anderen (vom BFH genannten) Angaben zumindest in bestimmten Konstellationen kompensieren könnten. Fraglich ist auch, ob die vom BFH aufgestellten Voraussetzungen an berichtigungsfähige Rechnungen nicht zu streng und somit unionsrechtswidrig sind.<sup>106)</sup> In Hinblick auf den Zeitpunkt, bis zu dem eine Berichtigung möglich ist, sind die klaren Ausführungen des BFH jedenfalls begrüßenswert. Als letztmöglicher Zeitpunkt wurde hier der Schluss der letzten mündlichen Verhandlung gewählt. Im Schrifttum wird dieser Teil der E weitgehend als unionsrechtlich unbedenklich eingestuft.<sup>107)</sup>

Nicht erläutert wurde vom BFH, welche Merkmale eine Rechnung enthalten muss, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.<sup>108)</sup> Zum Zeitpunkt der Entscheidung des BFH war das diesbezügliche Verfahren in den verbundenen Rs *Geissel* und *Butin* zu den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung mit Hinblick auf das Rechnungsmerkmal der Anschrift noch anhängig.<sup>109)</sup> Daher überrascht es auch nicht, dass sich der BFH im vorliegenden Urteil auf die Berichtigung von Rechnungen beschränkt und jegliche Ausführungen zum Mindestinhalt von Rechnungen unterlässt. Würde eine teilweise fehlerhafte Rechnung schon zum Vorsteuerabzug berechtigen, wären die Abänderung der Umsatzsteuerbescheide im Zuge der Außenprüfung sowie die nachfolgende Berichtigung obsolet und

zur Berechnung des „Beraterhonorars“. Ebenso genügen ihm die Bezeichnungen „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ und „zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung“.

97) BFH 20. 10. 2016, V R 26/15 Rz 14f und 22f.

98) Vgl hierzu etwa auch die Verfahren BFH 20. 10. 2016, V R 64/14; 20. 10. 2016, V R 54/14.

99) BFH 20. 10. 2016, V R 26/15 Rz 15 mwN.

100) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, ECLI:EU:C:2016:691.

101) EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis*, ECLI:EU:C:2016:690.

102) Für eine kritische Auseinandersetzung mit diesen Urteilen s *Kemper*, Die „Sanktion“ von Rechnungsmängeln nach den EuGH-Entscheidungen *Senatex* und *Barlis*, DStR 2017, 702 (702 ff); *Stadie*, EuGH zur Rechnungsberichtigung und deren Rückwirkung – Kritische Bemerkungen zu den beiden EuGH-Entscheidungen vom EuGH 15. 9. 2016, MwStR 2016, 934 (934 ff); *Wäger*, Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug möglich – *Senatex GmbH*, DStR 2016, 2211 (2211 ff); *Kollmann/Spies/Turcan/Turic*, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, eolex 2017, 158 (158 ff).

103) BFH 20. 10. 2016, V R 26/15 Rz 19; strenger waren diesbezüglich noch FG Münster 1. 12. 2016, 5 K 1275/14U; FG Hamburg 6. 12. 2016, 2 K 297/16.

104) Im vorliegenden Fall genügt dem BFH die Nennung *Beratervertrag* im Briefkopf des Rechtsanwalts in Kombination mit einer Phrase

105) So auch *Sterzinger*, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung; Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung, UR 2017, 60 (63).

106) Siehe hierzu ausführlich: *Pohl*, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung, jurisPR-SteuerR 2017, Anm 7; kritisch auch *Langer*, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung; Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung, MwStR 2017, 73 (76 ff).

107) *Pohl*, juris-PR-SteuerR 2017, Anm 7; vgl hierzu auch *Kemper*, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung der Rechnung und Voraussetzungen der Berichtigung, MwStR 2017, 422 (425).

108) BFH 20. 10. 2016, V R 26/15 Rz 25.

109) EuGH 15. 11. 2017, C-374/16, *Geissel*, und C-375/16, *Butin*, ECLI:EU:C:2017:867; *Schumann*, Vorsteuerabzug nach der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Geissel/Butin*, DStR 2017, 2719 (2719 ff); *Streit*, Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung – Merkmal des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift – *Geissel* und *Butin*, DStR 2017, 2544 (2544 ff); *Oldiges*, Vorsteuerabzug auch bei Briefkastenadressen auf der Rechnung, NWB 2017, 3622 (3622 ff); *Kühbacher*, Die Anschrift als Rechnungsmerkmal, SWK 2017, 1451 (1451). Für eine genauere Diskussion sowie einen Vergleich zur österr Rsp s *Mayer/Mechtler/Oberbauer/Orlet/Turcan/Zolles*, BFH-Rechtsprechungsübersicht (I), eolex 2017, 71 (71 ff); vgl auch *Sterzinger*, UR 2017, 609.

würden lediglich zu administrativem Mehraufwand führen.<sup>110)</sup> Weiterhin im Raum steht auch die Frage, ob eine Berichtigung ein die Rechtskraft durchbrechendes rückwirkendes Ereignis iSv § 175 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dAO ist.<sup>111)</sup> Bejaht man dies, könnten viele Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit (hohe) Nachzahlungszinsen zu zahlen hatten, einen Erlass dieser Zinsen immer noch erwirken.<sup>112)</sup>

Nicht nur in Deutschland wurde die Rsp des EuGH in den Rs *Senatex* und *Barlis* durch das nationale HöchstG aufgegriffen.<sup>113)</sup> Auch der österr VwGH wurde bereits mit der Frage konfrontiert,

ob einer Berichtigung Ex-tunc- oder Ex-nunc-Wirkung zukomme. Entgegen der älteren Auffassung der österr Judikatur<sup>114)</sup> und Finanzverwaltung<sup>115)</sup> sprach sich das österr HöchstG mit 1. 6. 2017 erstmals für eine Rückwirkung aus.<sup>116)</sup> Im Gegensatz zum BFH äußerte sich der VwGH allerdings weder zu den Merkmalen einer berichtigungsfähigen Rechnung noch zum Zeitpunkt, bis zudem eine Korrektur spätestens vorgenommen werden muss. Da auch die EuGH-Judikatur diesbezüglich keinen Aufschluss gibt, wäre eine Orientierung der österr HöchstG an den Ausführungen des BFH denkbar.

110) Viele Fälle, denen eine Abänderung mit nachträglicher Berichtigung zugrunde liegt, könnten auch durch die Einführung einer dem Gedankengang des § 62 öZollrechts-Durchführungsgesetz (1994) entsprechenden Norm vermieden werden. Zur Funktion dieser s *Heber*, Verrechnungspreise im System des Mehrwertsteuerrechts, MwStR 2015, 372 (381).

111) Zustimmend *Jacobs*, Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung; Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung, UR 2017, 125 (126); aA *Sikorski*, Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht, NWB 2017, 564 (568).

112) *Sterzinger*, UR 2017, 64 ff.

113) Vgl hierzu auch *Kollmann/Spies/Turcan/Turić*, ecolex 2017, 158.

114) VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0183; 20. 4. 2006, 2004/15/0113; 19. 10. 2006, 2006/14/0009; 11. 11. 2008, 2006/13/0013; 2. 9. 2009, 2008/15/0065; 28. 10. 2009, 2005/15/0006.

115) UStR 2000 Rz 1828. Jedoch entfaltet eine Berichtigung nach UStR Rz 1831 scheinbar Rückwirkung, wenn die Berichtigung im Rahmen einer finanzbehördlichen Überprüfung in einer vom Prüfer festgesetzten Frist erfolgt.

116) VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0039; vgl auch 28. 6. 2017, Ro 2015/15/0016. Ebenso bejahte bereits das BFG in einem Verfahren vom 9. 5. 2017, RV/7102673/2013, die Rückwirkung einer Berichtigung. Für Praxisbeispiele vor dem Hintergrund dieser Judikatur s *Gazzo*, USt-Praxisfall: Fehlende Rechnungsmerkmale und (rückwirkender) Vorsteuerabzug, RWP 2018, 3 (6).