

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT

URTEIL

vom

25.10.2010

Az.: 5 K 425/08

Orientierungssatz: **Umsatzsteuer 1999 - 2005**

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs im Fall der verspäteten Vorlage
einer ordnungsgemäßen Rechnung

Revision eingelegt - BFH-Az.: XI R 41/10

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Frage des Vorsteuerabzugs in den Jahren des Leistungsbezugs. Streitig ist insbesondere, ob der Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen statt im Besteuerungszeitraum 2007 in den Jahren der Vorsteuerentrichtung 1999 bis 2005 zuzulassen ist.

Die Klägerin ist eine Verlagsgesellschaft, die im Wesentlichen Tageszeitungen herstellt und vertreibt. Am 12. Februar 1999 schloss sie mit der X- Verkehrsbetriebe AG (im Folgenden: X-AG) eine Vereinbarung. Nach § 1 dieser Vereinbarung ist es der Klägerin gestattet, regelmäßig erscheinende Printprodukte in Bussen und Straßenbahnen, an Stationen und Haltestellen kostenlos zu vertreiben. Im Gegenzug verpflichtete sich die Klägerin nach § 3 Nr. 1 und 2 der Vereinbarung, jeweils wöchentlich (in regionalen Tageszeitungen) eine Seite vierfarbig über so genannte "Nahverkehrs-News", Mitteilungen, Geschäftsberichte und/oder Anzeigen der X-AG zu veröffentlichen. Dies gilt nach dem Vertrag sowohl für die X-AG, X-AG-Tochterunternehmen als auch für mit der X-AG verbundene Unternehmen.

(...)

Die Vertragsparteien betrachteten die gegenseitigen Leistungen als gleichwertig, so dass keine Rechnungsaufstellung erfolgte. Es wurde dementsprechend weder Umsatzsteuer abgeführt, noch Vorsteuer geltend gemacht.

Im Juni 2007 stellten die Vertragsparteien die Steuerbarkeit und Steuerpflicht des Leistungsaustausches von Klägerin und der X-AG übereinstimmend fest. Daraufhin stellten die Klägerin und die X-AG sich die gegenseitigen Leistungen für die Jahre 1999 bis 2006 in Rechnung, verrechneten den jeweils offenen Betrag mit dem jeweiligen Gegenanspruch und wiesen Umsatzsteuer offen aus. In diesen Rechnungen heißt es „Lt. Vertrag vom 12.2.1999“.

(...)

Die Klägerin gab für die Jahre 1999 bis 2006 berichtigte Umsatzsteuererklärungen ab. Die Vorsteuer brachte sie in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juli 2007 zum Ansatz. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Beträge:

VZ 1999	xxx.xxx €
VZ 2000	xxx.xxx €
VZ 2001	xxx.xxx €
VZ 2002	xxx.xxx €
VZ 2003	xxx.xxx €
VZ 2004	xxx.xxx €
VZ 2005	xxx.xxx €

Die Klägerin beantragte gleichzeitig Nachzahlungszinsen nach § 233 a Abgabenordnung (AO) aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO nicht festzusetzen. Diesen Antrag lehnte der Beklagte (das Finanzamt) mit Bescheid vom 27. August 2007 ab, veranlagte die korrigierten Umsatzsteuererklärungen und setzte die Umsatzsteuer und Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 1999 bis 2005 jeweils mit Bescheid vom 13. September 2007 fest. Die Nachzahlungszinsen beliefen sich auf insgesamt xxxxxxxx €.

Gegen den ablehnenden Bescheid des Finanzamts vom 27. August 2007 legte die Klägerin Einspruch ein, ebenso gegen die Zinsbescheide vom 13. September 2007. Mit Einspruchsbescheid vom 29. Februar 2008 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Die hiergegen erhobene Klage nahm die Klägerin ebenso wie die Einsprüche gegen die Zinsbescheide im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Nachzahlungszinsen zurück (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 6. April 2005 - V B 60/04, BFH/NV 2005, 1976, BFH-Beschluss vom 28. Oktober 2005 - V B 196/04, BFH/NV 2006, 245).

Mit Schreiben vom 10. September 2008 beantragte die Klägerin nach § 163 AO in Verbindung mit Abschnitt 202 Abs. 7 Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) den Vorsteuerabzug aus den oben genannten Rechnungen aus sachlichen Billigkeitsgründen in den Jahren des Leistungsbezugs, d. h. 1999 bis 2005, zuzulassen. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Oktober 2008 ab. Hiergegen hat die Klägerin Einspruch eingelegt. Zur Begründung hat sie vorgetragen, der Ablehnungsbescheid des Finanzamts beschränke sich allein auf Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung und gehe aber nicht in ausreichendem Maße auf tragende europarechtliche Erwägungen ein.

Mit Einspruchsentscheidung vom 25. November 2008 hat das Finanzamt den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Es hat darauf hingewiesen, dass eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO voraussetze, dass die Erhebung von Nachzahlungszinsen unbillig sei. Der BFH habe mehrfach entschieden, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer auch dann nicht sachlich unbillig sei, wenn sie bei ordnungsgemäßer Inrechnungstellung vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden könne. Nach der Systematik des Umsatzsteuergesetzes komme es für die Entstehung der Steuerschuld nicht darauf an, ob der Fiskus bei "korrekter Gestaltung" die Umsatzsteuer erhalten hätte. Das umsatzsteuerliche Neutralitätsprinzip fordere nicht zwingend, dass sich der Vorsteuerabzug bereits bei Zahlung der vereinbarten Gegenleistung und damit bei Abführung der Vorsteuer auswirken müsse. Im vorliegenden Fall stehe der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2006 ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe für den Voranmeldungszeitraum Juni 2007 gegenüber. Wirtschaftlich sei der Unternehmer durch die Umsatzsteuer somit im Ergebnis nicht belastet. Eine abweichende Festsetzung der Umsatzsteuer aus Billigkeitsgründen komme somit nicht in Betracht.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die Klage.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe zwar in seiner Entscheidung vom 29. April 2004 (Aktenzeichen C-152/02, UR 2004, 323 - Terra Baubedarf-Handel GmbH) entschieden, dass das Vorsteuerabzugsrecht für *den* Erklärungszeitraum auszuüben sei, in dem die beiden nach Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2 der so genannten 6. EG-Richtlinie erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt worden sei und der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitze, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden könne.

Im Fall verspäteter Rechnungserteilung verlange der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Belastungsneutralität aber, dass die Vorsteuer *rückwirkend* in dem Steuerzeitraum abzuziehen sei, in dem die Umsatzsteuer entrichtet worden sei. Der EuGH habe wiederholt entschieden, dass durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer *vollständig* von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder

entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden solle. Eine vollständige Entlastung des Unternehmers könne nur dadurch erreicht werden, dass der Vorsteuerabzug spätestens im Zeitpunkt der Entgeltentrichtung gewährt werde, wie das im Fall der Ist-Besteuerung gegeben sei. Eine "Zwangskreditierung" an den Staat sei daher im Falle einer verspäteten Rechnungserteilung durch rückwirkende Gewährung des Vorsteuerabzugs für den früheren Besteuerungszeitraum zu vermeiden.

Werde die Eingangsrechnung rechtsirrtümlich verspätet erteilt und werde dadurch das Steueraufkommen nicht gemindert, so sei der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers im Steuerzeitraum der Vorsteuerentrichtung zuzulassen. In diesem Fall sei das Verwaltungsermessen hinsichtlich der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme auf Null reduziert. Zur Sicherstellung einer richtlinienkonformen Anwendung des nationalen Rechts bestehe daher auch unter der Beachtung von § 102 Finanzgerichtsordnung (FGO) eine insoweit uneingeschränkte Überprüfbarkeit der Ermessensentscheidung der Finanzbehörde durch das Finanzgericht. Im Streitfall habe zu keiner Zeit eine Gefährdung oder gar eine Minderung des Steueraufkommens stattgefunden. Deshalb sei hier - anders als nach § 14 c Abs. 1 und 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) - eine Rückwirkung der Rechnungserteilung für den Vorsteuerabzug zuzulassen.

Gerade im vorliegenden Fall des tauschähnlichen Umsatzes entspreche der Wert des Ausgangsumsatzes dem Wert des Eingangsumsatzes. Mehrwertsteuer und Vorsteuer gleichen sich bei den beiden Tauschpartnern aus, so dass hier von einer doppelten Null-Situation gesprochen werden könne. Unter Berücksichtigung des Neutralitätsgrundsatzes und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sei es sachlich unbillig, wenn im vorliegenden Fall das Vorsteuerabzugsrecht erst im Jahr der Rechnungserteilung ausgeübt werden könne und nicht auf das Jahr der Entrichtung der Vorsteuer zurückwirke.

Im Streitfall sei auch die neue Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen. Der EuGH habe in seinem Urteil vom 15. Juli 2010 (Aktenzeichen C-368/09, DStR 2010, 1475) entschieden, dass in dem Fall, in dem der empfangene Unternehmer zunächst nur eine unvollständige Rechnung besitze und später eine berichtigte Rechnung erhalte, dieser Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukomme. Der EuGH wiederhole im Ausgangspunkt seine bisherige Rechtsprechung, nach der der Vorsteuerabzug neben den materiellrechtlichen Voraussetzungen auch den Besitz einer Art. 226 der MwStSystRL entsprechenden Rechnung voraussetze. Er betone weiter, dass Rechnungen nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigten, wenn sie über die in dieser Bestimmung vorgesehenen Angaben verfügten, was auch voraussetze, dass diese Angaben inhaltlich zutreffend seien. Enthalte die Rechnung unrichtige Angaben, z. B. zum Leistungszeitpunkt, bestehe keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Zugleich weise der Europäische Gerichtshof aber auch auf die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung hin. Neu sei in dieser Entscheidung, dass der Europäische Gerichtshof davon ausgehe, dass eine derartige Berichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurückwirke.

Im Übrigen könne die Rechnungsberichtigung auch auf § 31 Umsatzsteuereinführungsverordnung (UStDV) gestützt werden. Nach § 31 Abs. 5 UStDV könne eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14 a UStG enthalte oder wenn die Angaben in der Rechnung unzutreffend seien. In diesen Fällen komme der Rechnungsberichtigung bzw. Rechnungsergänzung so genannte ex-tunc-Wirkung zu.

Im Streitfall beruhe der Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der X-AG auf der Vereinbarung vom 12. Februar 1999. Diese Vereinbarung (Vertrag) sei als Rechnung anzusehen (Abschnitt 183 Abs. 2 UStR 2008). In dem Vertrag fehlten jedoch Angaben über das Entgelt und den Steuerbetrag gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 5 und 6 UStG. Diese fehlenden Angaben seien durch die berichtigten Rechnungen der X-AG vom 4. Juni 2007 nachgeholt worden. Nach dem genannten EuGH-Urteil vom 15. Juli 2007 wirke die Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurück. Da der Vertrag zu Beginn des Leistungsaustauschverhältnisses vereinbart worden sei, bedeute dies für den Vorsteuerabzug, dass er auf den Zeitraum des entgeltlichen Leistungsbezuges, der mit der Vorsteuer entrichtet und im Wege des tauschähnlichen Umsatzes identisch sei, zurückwirke. In den Rechnungen der X-AG vom 4. Juni 2007 werde ausdrücklich auf die Vereinbarung vom 12. Februar 1999 Bezug genommen, so dass spezifisch und eindeutig auf das erste Abrechnungspapier Bezug genommen werde. Dies entspreche den Vorgaben des § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV.

In der mündlichen Verhandlung sowie mit Schriftsatz vom 26.10.2010 hat die Klägerin den Sachverhalt wie folgt ergänzt:

Zwischenzeitlich habe man festgestellt, dass die X-AG auf der Grundlage von § 3 Ziff. 6 des Vertrages vom 12. Februar 1999 in den Streitjahren Teilrechnungen an die Klägerin erteilt habe. Diese Abrechnungen bezögen sich auf die durch die X-AG zu erbringenden Gestaltungsleistungen für die jeweils ganzseitige Anzeige in den Printausgaben der XYZ-Zeitungen. Aus dem Leistungsspektrum der in § 5 Ziff. 1 bewerteten Leistungen von insgesamt x Mio. DM seien mithin x DM über Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet worden.

Zur Stützung dieses Sachverhalts hat die Klägerin Ablichtungen der Rechnungen über jeweils xxx DM brutto (1999 – 2001) bzw. xxx EUR brutto (2002 – 2005) vorgelegt. Soweit in den Rechnungen der Verweis „xxxx“ enthalten sei, beziehe sich dies auf die Vereinbarung der Klägerin mit der X-AG vom 12. Februar 1999. Das Datum „01.03.1999“ beziehe sich auf die Unterschriftsleistung der Klägerin. In der Vereinbarung selbst habe man dieses Datum – offenbar versehentlich – nicht ergänzt.

(...)

Im Übrigen habe die Klägerin mit Schreiben vom 10. September 2008 beim FA beantragt, den Vorsteuerabzug in den Jahren des Leistungsbezugs 1999 bis 2005 zuzulassen. Zu diesem Zeitpunkt hätten die Steuerfestsetzungen noch einem Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestanden, § 168 AO. Dies zeige, dass der Sachverhalt mit der Entscheidung des EuGH vom 15. Juli 2010 (C-368/09, a.a.O.) vergleichbar sei.

Die Klägerin beantragt,

1. unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25. November 2008 und des Ablehnungsbescheides vom 9. Oktober 2008 den Beklagten zu verpflichten, den Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt 1.480.080,75 € statt im Veranlagungszeitraum 2007 rückwirkend wie folgt vorzunehmen:

VZ 1999
VZ 2000
VZ 2001
VZ 2002
VZ 2003
VZ 2004
VZ 2005

2. hilfsweise die Rechtssache dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung mit folgender Frage vorzulegen:

"Kann der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug stets und ausschließlich nur mit Wirkung für das Kalenderjahr ausüben, in dem er gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie die Rechnung besitzt oder kann der Steuerpflichtige im Fall der verspäteten Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung das Recht auf Vorsteuerabzug (im Billigkeitsverfahren) bereits für das Kalenderjahr (rückwirkend) ausüben, in dem er die Vorsteuer an den leistenden Unternehmer abgeführt hat, wenn das Steueraufkommen nicht gefährdet würde und der Steuerpflichtige in gutem Glauben gehandelt hat?"

3. weiter hilfsweise: Die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das Finanzamt verweist zur Begründung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung vom 25. November 2008. Der Vorsteuerabzug sei erst dann und für den Zeitraum zulässig, in dem die beiden Voraussetzungen - Bewirkung der Leistung und Vorliegen der Rechnung - gegeben seien. Eine Ausnahme sei sowohl nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs als auch des Bundesfinanzhofs nicht vorgesehen. Die Erwägungen des Europäischen Gerichtshofs über die Vereinbarkeit dieser Auslegung mit dem Neutralitätsgrundsatz führten nicht zu der Annahme der von der Klägerin postulierten Ausnahmemöglichkeiten. Solche fänden sich daher folgerichtig auch nicht in der Entscheidungsformel des Europäischen Gerichtshofs.

Das von der Klägerin zitierte Urteil des EuGH vom 15. Juli 2010 (a.a.O.) im Streitfall nicht anwendbar, da die Klägerin in den Jahren 1999 bis 2005 keinen Vorsteuerabzug aus den tatsächlichen Umsätzen (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) geltend gemacht habe. Eine Rechnung habe weder die Klägerin noch die X-AG erteilt. Auch der Vertrag vom 12. Februar 1999 stelle keine Rechnung i.S.d. § 14 UStG dar, weil insoweit die von § 14 Abs. 4 Nr. 2-8 UStG geforderten Angaben fehlten. Im Übrigen habe sich der EuGH in der Entscheidung vom 15. Juli 2010 (a.a.O.) überhaupt nicht zur rückwirkenden Kraft einer Berichtigung geäußert. Entscheidend sei nach Auffassung des EuGH, dass die „erstinstanzliche Behörde“ den Vorsteuerabzug verwehrt habe. Aus dem Begriff der „Erstinstanzlichkeit“ könne demgegenüber nicht gefolgert werden, dass bis zum Schluss einer mündlichen Verhandlung vor dem FG noch eine rückwirkende Berichtigung möglich sei.

Schließlich komme eine Billigkeitsmaßnahme auch deshalb nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen des Abschn. 202 Abs. 7 UStR 2008 nicht erfüllt seien. Die Regelung sei im Streitfall schon deshalb nicht einschlägig, weil ordnungsgemäße Rechnungen iSd § 14 UStG nicht vorgelegen hätten, Abschnitt 202 Abs. 7 Satz 9 UStR 2008.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Zutreffend hat der Beklagte eine abweichende Festsetzung der Umsatzsteuer durch Gewährung von Vorsteuern im Zeitpunkt des Leistungsbezugs aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO abgelehnt.

Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. § 163 AO erlaubt es der Finanzverwaltung ausnahmsweise unter bestimmten Voraussetzungen in einem gesonderten Billigkeitsverfahren Steuern unter aufgrund sachlicher Besonderheiten des Einzelfalles abweichend von der gesetzlichen Regelung niedriger festzusetzen. Diese Regelung betrifft ausschließlich Billigkeitsmaßnahmen im Festsetzungsverfahren (vgl. dazu *Cöster* in Pahlke/Koenig, Kommentar zur Abgabenordnung, 2. Auflage 2009, § 163 Rz. 1). Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 163 AO entsprechen dabei allerdings dem Billigkeitserlass gem. § 227 AO im Erhebungsverfahren (BFH-Beschluss vom 30. August 1999 - X B 67/99, BFH/NV 2000, 301 m.w.N. auf die ständige Rechtsprechung des BFH).

Steuern, die - wie hier die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1999 bis 2005 - bereits bestandskräftig festgesetzt sind, können im Grundsatz nur dann im Billigkeitsverfahren sachlich überprüft werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist und wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich oder zumutbar war, sich gegen deren Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zur Wehr zu setzen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 - V R 94/98, BFH/NV 2000, 610; BFH-Urteil vom 13. Januar 2005 - V R 35/03, BFH/NV 2005, 747).

Im Streitfall kann offenbleiben, ob nicht schon aus diesem Grund eine Billigkeitsentscheidung des FA nach § 163 AO scheitert. Jedenfalls aber ist die Festsetzung der streitigen Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 1999 bis 2005 auch im Übrigen nicht sachlich unbillig i.S.d. § 163 AO.

Unbilligkeit der Festsetzung einer Steuer aus sachlichen Gründen kommt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH dann in Betracht, wenn die Besteuerung im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn nach dem erklärten und mutmaßlichen - objektivierten - Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die Frage - hätte er sie geregelt - i.S. der beantragten Billigkeitsentscheidung beantwortet haben. Erfüllt ein Sachverhalt mithin zwar den gesetzlichen Tatbestand, läuft aber die Besteuerung den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, kann eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO aus sachlichen Gründen gerechtfertigt sein. Demgegenüber stehen Umstände, die dem Besteuerungszweck

entsprechen oder die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat einer Billigkeitsentscheidung aus sachlichen Gründen entgegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 - V R 15/04, BFH/NV 2006, 836 zu § 227 AO; BFH-Urteil vom 12. April 2000 - XI R 21/97, BFH/NV 2000, 1178; BFH-Urteil vom 16. August 2001 - V R 72/00, BFH/NV 2002, 545 jeweils m.w.N. auf die ständige Rechtsprechung des BFH).

Zutreffend hat das beklagte FA darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber im geltenden Umsatzsteuerrecht klar festgelegt hat, dass die Entstehungsvoraussetzungen für die Umsatzsteuer einerseits und den Vorsteuerabzug andererseits nicht identisch sind. Die an die Finanzbehörde zu leistende Umsatzsteuer entsteht nach geltendem Umsatzsteuerrecht unabhängig von einer Rechnungserteilung. Demgegenüber hängt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug von der Ausgabe einer Rechnung (§ 14 UStG) und weiteren Voraussetzungen ab, die im Einzelnen in § 15 UStG geregelt sind.

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben hierzu ergeben sich aus Art. 167 i.V.m. Art. 63 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – im folgenden: MwStSystRL -). Nach § 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Art. 63 MwStSystRL ist dies der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist. Demgegenüber ergibt sich aus Art. 178 Buchstabe a MwStSystRL, dass die *Ausübung* des Rechts auf Vorsteuerabzug an dem Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung geknüpft ist (Art. 168 Buchstabe a MwStSystRL i.V.m. Art. 178 Buchstabe a MwStSystRL).

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass der Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchstabe a MwStSystRL (früher Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie) für *den* Erklärungszeitraum vorzunehmen ist, in dem beide nach Art. 167 und Art. 168 Buchstabe a MwStSystRL erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Lieferung von Gegenständen bzw. die Dienstleistung muss also bewirkt worden sein und der Steuerpflichtige muss im Besitz einer Rechnung sein, die (in Deutschland) den Vorgaben des § 14 UStG entspricht (vgl. EuGH-Urteil vom 29. April 2004 - C-152/02, DStRE 2004, 830 - Terra Baubedarf-Handel GmbH ./ FA Osterholz-Scharmbeck; Nachfolgeentscheidung BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 - V R 33/01, BStBl II 2004, 861). Der EuGH hat in der zitierten Entscheidung Terra Baubedarf-Handel GmbH vom 29.4.2004 (a.a.O.) darauf verwiesen, dass es *nicht* etwa gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt, dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug in Auslegung dieser gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe erst für den Erklärungszeitraum vornehmen kann, in dem die Voraussetzung des Besitzes einer Rechnung (oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokuments) für die der Entstehung des Vorsteuerabzugs erfüllt ist. Der EuGH verweist insofern zutreffend auf das Ziel des Gemeinschaftsrechts, das im Wesentlichen darin besteht, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen (vgl. dazu auch EuGH-Urteil vom 5. Dezember 1996 - C-85/95, DStRE 1997, 112 - *John Reisdorf* ./ FA Köln-West), auch wenn die Zahlung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen und damit die Abführung der Vorsteuer in der Regel nicht vor Erhalt einer Rechnung erfolgt (EuGH-Urteil vom 29. April 2004 - C-152/02, a.a.O.).

Im Streitfall ist die Zahlung der Vorsteuerbeträge zwar unstrittig (im Wege der Verrechnung) bereits in den Jahren 1999 bis 2005 erfolgt; gleichwohl ist auch in diesem Fall der Zweck der Sicherstellung und Überprüfung der Erhebung der Umsatzsteuer zu beachten.

Diese Rechtsprechung aus der Entscheidung vom 29.4.2004 (a.a.O.) hat der EuGH jedenfalls für Sachverhalte wie im Streitfall *nicht* durch seine Entscheidung vom 15. Juli 2010 (EuGH-Urteil vom 15. Juli 2010 - C-368/09, UR 2010 693 – Pannon Gép -) aufgegeben. Das Gericht geht davon aus, dass der EuGH in der genannten Entscheidung vom 15. Juli 2010 lediglich einen Sonderfall entschieden hat. In der Entscheidung C-368/09 vom 15. Juli 2010 (a.a.O.) hat der EuGH entschieden, dass auch eine neue Rechnung nach „Stornierung“ der ursprünglichen Rechnung eine zulässige Rechnungsberichtigung darstellt. Dies gilt in diesem Fall jedenfalls solange, wie die „*erstinstanzliche Steuerbehörde*“ (im Streitfall handelte es sich um einen Fall aus Ungarn) noch nicht abschließend über den Vorsteuerabzug entschieden hat. Die neue Rechnung braucht dann nicht - wie z.B. in Abschn. 188 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008 gefordert - die Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnungsnummer zu beinhalten, sondern kann auch in einem neuen Rechnungskreis eine selbstständige Rechnungsnummer aufweisen. Nur diesen Sonderfall hat der EuGH zur Überzeugung des Gerichts entschieden (zu dieser Auslegung der EuGH-Entscheidung vom 15. Juli 2010 vgl. auch *Nieskens*, UR 697, 698; so auch FG Rheinland- Pfalz, Urt. v. 23. September 2010 – 6 K 2089/10, juris). Keinesfalls lässt sich aber aus der EuGH-Entscheidung vom 15. Juli 2010 (C-368/09, UR 2010, 693) lässt eine generelle Abkehr vom Grundsatz der *ex-tunc*-Wirkung herleiten (a.A. *Wäger*, DStR 2010, 1478 ff.).

Das Gericht hat im Übrigen auch schon Zweifel, ob im Streitfall in dem Vertrag vom 12. Februar 1999 eine Rechnung gesehen werden kann. Zwar kann grds. auch ein Vertrag die Voraussetzungen einer Rechnung erfüllen, wie dies auch von der Finanzverwaltung in Abschnitt 183 Abs. 2 Satz 1 UStR 2008 anerkannt wird. Im Streitfall fehlen jedoch wesentliche Merkmale einer Rechnung, nämlich vor allem das Leistungsentgelt und der auf die Leistung entfallende Steuerbetrag (§ 14 Abs. 4 Nr. 5 und 6 UStG 1999 bzw. § 14 Abs. 4 Nr. 7 und 8 UStG 2003). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Rechnungen der X-AG an die Klägerin über den Betrag von 300.000 DM netto (1999 – 2001) bzw. 153.387,56 EUR netto (2002 – 2005). Diese Rechnungen entsprechen zwar den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG 1999 bzw. § 14 Abs. 4 UStG 2003. Das Gericht ist allerdings der Auffassung, dass *diese* Abrechnung nicht von dem tauschähnlichen Umsatz wie er in § 5 Ziff. 1 des Vertrages vom 12. Februar 1999 bewertet worden ist, umfasst ist. Vielmehr haben die Vertragsparteien hier eine zusätzliche Leistung X-AG abgerechnet, die die Klägerin durch Zahlung eines Betrages von 300.000 DM bzw. 153.378,56 EUR ausgleichen sollte. Aus dem Vertrag vom 12. Februar 1999 ergibt sich diese Leistung jedenfalls nicht. Soweit die Klägerin darauf verweist, dass hiermit die „Redaktions- und Gestaltungsleistungen gem. § 3 Ziff. 6 des Vertrages vom 12. Februar 1999 gemeint seien, deren Bewertung dann in § 5 Ziff. 1 des Vertrages mit 0,3 Mio. DM eingeflossen sei, ist dies anhand des Vertrages vom 12. Februar 1999 nicht nachvollziehbar, denn aus § 5 Ziff. 2 des Vertrags ergibt sich, dass gerade keine der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen zusätzlich vergütungspflichtig sein sollte.

Somit ist der Gesamtbetrag von 5,8 Mio. DM lt. § 5 Ziff. 1 des Vertrages vom 12. Februar 1999 auch nicht teilweise mittels einer den Vorgaben des § 14 UStG entsprechenden Rechnung abgerechnet worden.

Unabhängig davon ist zur Überzeugung des Gerichts aber ein rückwirkender Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren in den Jahren 1999 bis 2005 – d.h. also in den Jahren des Leistungsbezugs - nicht zu gewähren. Richtig ist zwar, dass im vorliegenden Fall zu keiner Zeit eine Gefährdung oder eine Minderung des Steueraufkommens vorlag bzw. stattgefunden hat. Gleichwohl bleibt es bei dem generellen Erfordernis aus der EuGH-

Entscheidung vom 29. April 2004 (C-152/02, Tz. 37 a.a.O.), wonach der Vorsteuerabzug auch deshalb erst für den Erklärungszeitraum vorzunehmen ist, weil damit die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sichergestellt werden soll.

Auch aus § 31 Abs. 5 UStDV ergibt sich nichts anderes. Danach kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder aber die Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Nach § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Aus dem Wortlaut dieser Regelung ergibt sich kein Hinweis auf eine ex-nunc oder ex-tunc-Wirkung. Soweit im Schrifttum (*Widmann*, Anmerkung UR 2009, 249, 250 zum BFH-Urt. v. 17. Dezember 2008 – XI R 62/07, UR 2009, 247; *ders.* in Plückerbaum-Malitzky, Kommentar zum UStG, §c 14 Rz. 114; im Ergebnis so auch *Wagner*, in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG, § 14 Rz. 484 ff.) die Auffassung vertreten wird, schon aus dem Wortlaut des § 31 Abs. 5 UStDV folge eine ex-tunc-Wirkung, weil eine Berichtigung nur zugelassen werden müsse, wenn sie eine andere Wirkung erzielen solle als eine jederzeit mögliche Ausgabe einer neuen, richtigen und vollständigen Rechnung, folgt das Gericht dieser Auffassung nicht. Vielmehr wirkt die Berichtigung nicht auf den Zeitpunkt der Ausstellung der (fehlerhaften) Rechnung zurück. Zum einen ergibt sich eine solche ex-tunc-Wirkung aus dem Wortlaut des § 31 Abs. 5 UStDV nicht. Zum anderen ist das Gericht aber auch der Meinung, dass aus § 14c Abs. 1 iVm § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG ein allgemeiner Rechtsgrundsatz zum Ausdruck kommt, wonach Berichtigungen lediglich eine „ex-nunc-Wirkung“ zukommt (wie hier auch *Stadie*, Kommentar zum UStG, § 14 Rz. 116).

Damit steht fest, dass sich zwischen Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug zeitliche Differenzen ergeben können. Dies hat der Gesetzgeber nicht nur in Kauf genommen, vielmehr hat er dies im Hinblick auf die Nachprüfbarkeit der Vorsteueransprüche bewusst so festgelegt. Nach Auffassung des Gerichts gilt dies - wie das FA im Ablehnungsbescheid vom 9. Oktober 2008 zutreffend festgestellt hat - auch für tauschähnliche Umsätze. Für eine Billigkeitsmaßnahme gem. § 163 Satz 1 AO ist insoweit kein Raum.

Nach alledem war die Klage abzuweisen.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Im Hinblick auf die Entscheidungen des EuGH vom 29. April 2004 (C-152/02-Terra Baubedarf-Handel GmbH ./ FA Osterholz-Scharmbeck, DStRE 2004, 830) und vom 15. Juli 2010 (C-368/09, UR 2010, 693), hat die Streitsache grundsätzliche Bedeutung.