FG München, Urteil v. 01.09.2021 – 3 K 1850/19

Titel:

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Berichtigung von Rechnungsmängeln bezüglich der Bezeichnung des Leistungsempfängers

Normenketten:

UStG § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1
UStG § 14a
UStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1
UStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2
MwStSystRL Art. 226 Nr. 5
UStDV § 31 Abs. 2
UStDV § 31 Abs. 5 S. 1

Leitsätze:

1. Sind mehrere Unternehmen einer Firmengruppe unter derselben Anschrift ansässig und sind in Eingangsrechnungen nicht das Unternehmen, das die jeweilige Leistung tatsächlich bezogen hat, sondern andere Unternehmen der Firmengruppe als Leistungsempfänger bezeichnet, so können diese Rechnungen nicht rückwirkend berichtigt werden. Werden von den Rechnungsausstellern nachträglich „berichtigte" Rechnungen unter Angabe des zutreffenden Leistungsempfängers erstellt, dann handelt es sich um die erstmalige Erstellung „richtiger" Rechnungen, die den Leistungsempfänger erst zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung zum Vorsteuerabzug berechtigen; insoweit ist unerheblich, dass die ursprünglichen Rechnungen nur von der tatsächlichen Leistungsempfängerin bezahlt bzw. verbucht worden sind und unstreitig kein Fall einer Hinterziehung vorliegt. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Nennung des vollständigen Namens und der Adresse des Leistungsempfängers stellt eine fundamentale Angabe jeder Rechnung dar, eine rückwirkende Berichtigung einer in dieser Hinsicht fehlerhaften Rechnung kommt unter Berücksichtigung der EuGH- und BFH-Rechtsprechung nicht in Betracht. (redaktioneller Leitsatz)
3. Voraussetzung einer wirksamen Rechnungsberichtigung ist eine ausreichende Bezugnahme der berichtigten Rechnung auf die zu berichtigende Rechnung (im Streitfall: Erstellung „neuer" Rechnungen unter dem alten Datum, aber mit nunmehr zutreffendem Leistungsempfänger; zumeist kein Hinweis auf eine Berichtigung). (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Funktionsfähigkeit der unionsrechtlich vorgegebenen Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug setzt allgemein gültige Vorgaben zur Gewährung des Vorsteuerabzugs voraus, eventuelle besondere Gegebenheiten bei einzelnen Steuerpflichtigen können dabei nicht zu einer abweichenden Rechtsanwendung berechtigen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Vorsteuerabzug

Fundstellen:

EFG 2021, 2092
StEd 2021, 712
LSK 2021, 31854

Tatbestand

I.

1
Streitig ist, ob wegen Rechnungsmängeln bei der Bezeichnung des Leistungsempfängers berichtigte Rechnungen in den jeweiligen Streitjahren zum Vorsteuerabzug berechtigen oder ob die darin ausgewiesenen Vorsteuerbeträge erst im Jahr ihrer Berichtigung zum Abzug gebracht werden können.

2
Die Klägerin ist eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR). Im Streitjahr waren an der Klägerin verschiedene Mitglieder der Familie A und die A GmbH & Co. OHG (OHG) als Gesellschafter beteiligt. Die OHG betrieb eine Vorsorge- und Rehabilitationsklinik. Die Klägerin erzielte in den Streitjahren Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von eigenen oder geleasten Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen. In den Streitjahren bezog die Klägerin steuerpflichtige Eingangsleistungen für den Umbau und die Renovierung eines Wellness/Spa-Centers in B. Unter der Firmenadresse der Klägerin waren weitere Unternehmen der Familie A ansässig.

3
Ihre Umsatzsteuererklärung für 2009 reichte die Klägerin am 26. Januar 2011 (Frühleerung) bei dem Beklagten (dem Finanzamt; im Folgenden: FA) ein. Darin erklärte die Klägerin unter anderem Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen zum Steuersatz von 19 Prozent i.H.v. EUR sowie Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmen i.H.v. EUR, sie errechnete eine Umsatzsteuer von EUR. Am 23. Oktober 2012 reichte die Klägerin eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2009 ein. Das FA folgte der Erklärung und setzte die Umsatzsteuer für 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 30. November 2012 auf den Betrag von EUR fest.

4
Ihre Umsatzsteuererklärung für 2010 reichte die Klägerin am 14. Februar 2012 beim FA ein. Darin erklärt die Klägerin unter anderem Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen zum Steuersatz von 19 Prozent i.H.v. EUR sowie Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmen i.H.v. EUR, sie errechnete eine Umsatzsteuer von EUR. Nach der Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Bericht vom 18. Mai 2012) setzte das FA die Umsatzsteuer für 2010 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Bescheid vom 8. Juni 2012 auf den Betrag von EUR herauf.

5
Ihre Umsatzsteuererklärung für 2011 reichte die Klägerin am 21. Februar 2013 beim FA ein. Darin erklärte die Klägerin unter anderem Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen zu einem Steuersatz von 19 Prozent i.H.v. EUR sowie Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmen i.H.v. EUR, sie errechnete eine Umsatzsteuer von EUR.

6
Am 8. Dezember 2014 erließ das FA eine Prüfungsanordnung unter anderem für die Umsatzsteuer der Streitjahre. Mit der Außenprüfung wurde am 9. März 2015 begonnen und diese endete am 20. Dezember 2016 (Geänderter Bericht vom 13. Oktober 2017). Im Rahmen der Prüfung wurden unter anderem Vorsteuern gekürzt, da formale Mängel der Rechnungen bei der Nennung des Leistungsempfängers festgestellt wurden und damit nach Auffassung des Prüfers die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt waren. Von den beanstandeten 33 Rechnungen wurden nach den Feststellungen des Prüfers

- 26 an das „Hotel C“,

- zwei an die „D Hotel-Betriebsgesellschaft“,

- eine an den „Architekt E für Hotel C“,

- eine an das „Gesundheitszentrum F zu Hd. Herrn F“,

- zwei an die „A GmbH & Co. KG zu Hd. F“ und

- eine an „F“ ausgestellt.

7
In der Schlussbesprechung der Außenprüfung wurde ausweislich des Prüfungsberichts grundsätzlich Einigung über die Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der Vorsteuerkürzungen aus den mangelhaften Rechnungen erzielt. Im Einzelnen erfolgten in Bezug auf diese Prüfungsfeststellungen Vorsteuerkürzungen bei zehn Rechnungen aus dem Jahr 2009, sechs Rechnungen aus dem Jahr 2010 und 17 Rechnungen aus dem Jahr 2011 (insgesamt 33 Rechnungen - vgl. die Kopie des Prüfervermerks auf S. 173 FG Akte); diese Kürzungen betrugen insgesamt:

Umsatzsteuer 2009: … EUR
Umsatzsteuer 2010: … EUR

Umsatzsteuer 2011: … EUR
… EUR

8
Im Jahr 2016 veranlasste die Klägerin die Berichtigung der überwiegenden Anzahl der vom FA beanstandeten Rechnungen hinsichtlich der Bezeichnung des Leistungsempfängers.

9
Mit Änderungsbescheiden jeweils vom 21. Dezember 2017 setze das FA die Umsatzsteuer für 2009 auf den Betrag von EUR, für 2010 auf den Betrag von EUR und für 2011 auf EUR fest. Dabei wurde der Vorbehalt der Nachprüfung der Nachprüfung für die Umsatzsteuer 2009 und 2011 aufgehoben, die Änderung der Umsatzsteuer für 2010 erfolgte aufgrund von § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO). Die geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen führten für die Klägerin insgesamt zu Nachzahlungsbeträgen für die Umsatzsteuer 2009 i.H.v. EUR, für die Umsatzsteuer 2010 i.H.v. EUR und für die Umsatzsteuer 2011 i.H.v. EUR. Zusätzlich wurden Zinsen zu diesen Nachzahlungsbeträgen für 2009 in Höhe von EUR, für 2010 in Höhe von EUR und für 2011 in Höhe von EUR festgesetzt.

10
Gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 21. Dezember 2017 waren die Einsprüche vom 4. Januar 2018 gerichtet.

11
Mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom 3. Juli 2019 wurden die Einsprüche gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2009 und 2011 als unbegründet zurückgewiesen. Mit Einspruchsentscheidung vom gleichen Tag wurde die Umsatzsteuer für 2010 auf den Betrag von EUR herabgesetzt und die Zinsen zur Umsatzsteuer 2010 nach § 233a AO gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO in Verbindung mit § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat auf EUR festgesetzt.

12
Gegen die Einspruchsentscheidungen vom 3. Juli 2019 sind die Klagen vom 1. August 2019 gerichtet.

13
Mit Beschluss vom 23. September 2019 wurden die beim Finanzgericht München geführten Klageverfahren 3 K 1850/19 (Umsatzsteuer 2009), 3 K 1851/19 (Umsatzsteuer 2010 und Zinsen zur Umsatzsteuer 2010) und 3 K 1852/19 (Umsatzsteuer 2011) gemäß § 73 Abs. 1 Satz der Finanzgerichtsordnung (FGO) miteinander verbunden und unter dem Aktenzeichen 3 K 1850/19 fortgeführt.

14
Mit Änderungsbescheiden jeweils vom 30. März 2020 setzte das FA nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Umsatzsteuer für 2010 auf den Betrag von EUR und die Umsatzsteuer für 2009 auf den Betrag von EUR herab. Diese Änderungen zugunsten der Klägerin beruhten auf einer Teilabhilfe des Klagebegehrens. Die Vorsteuerbeträge aus einem von der Klägerin errichteten Pavillon wurden für 2009 in Höhe von EUR und für 2010 in Höhe von EUR anerkannt. Dadurch reduzierten sich die festgesetzten Zinsen für 2009 auf EUR und für 2010 auf EUR. Hinsichtlich des nicht anerkannten Vorsteuerabzugs aus den vom FA beanstandeten Rechnungen ergaben sich keine Änderungen.

15
Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug für die Streitjahre aus den berichtigten Rechnungen ausüben könne. Die unstreitige Berichtigung der Rechnungen wirke auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnungen ursprünglich ausgestellt worden seien. Die Rechnungen bezögen sich alle auf den Neubau des Wellness-Center und Spa im Hotel C in B. Die Mindestangaben seien in den ursprünglich und später wirksam berichtigten Rechnungen enthalten. Alle Rechnungen seien von Herrn F nach Rechnungseingang geprüft worden und alle Rechnungen seien von der Klägerin bezahlt worden. Die Firmengruppe A bestehe aus einer Vielzahl von Gesellschaften, die alle im Familienbesitz seien. Die Handwerker seien überwiegend schon seit Jahren für die Firmengruppe A tätig. Wenn Handwerker einen Auftrag erhielten, würden diese die einzelnen Gesellschaften nicht unterscheiden, selbst wenn die Auftragsvergaben wie im vorliegenden Fall korrekt von der Klägerin erteilt worden seien. Die Rechnungen seien wie seit Jahren üblich an „F“ oder „Hotel C“ gestellt worden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei der Vorsteuerabzug für den

Erklärungszeitraum auszuüben, in dem die Leistung erbracht worden sei und in dem der Steuerpflichtige die Rechnung erhalten habe. Ein Rechnungsmangel könne nach der Rechtsprechung des EuGH auch ohne Rechnungsberichtigung dadurch behoben werden, dass der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt die erforderlichen Angaben macht. Der Rechtsprechung des EuGH sei ein Grundsatz der Ablehnung des Formalismus zu entnehmen. Daher erscheine es fraglich, weshalb ein Zwang zur Rechnungsberichtigung durch Erklärung des Rechnungsausstellers überhaupt bestehen soll und ob hierauf verzichtet werden könne. Das FA hätte sich im Rahmen der Betriebsprüfung davon überzeugen können, dass die Rechnungen bei der richtigen Auftraggeberin eingegangen, gebucht und bezahlt worden seien und dass die Vorsteuer entsprechend abgezogen worden sei. Es hätte auch keine Verwechslungsgefahr mit anderen Adressaten bestanden und es hätte keine Gefahr der doppelten Geltendmachung der Vorsteuer bestanden, da sich alle Rechnungsadressen auf den Konzern A beziehen würden. Die Rechtsauffassung des FA widerspreche auch Abschnitt 15.2a Abs. 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE), denn dort bestätige die Finanzverwaltung, dass auch die Stornierung einer Rechnung nebst Neuausstellung einer sie ersetzenden Rechnung eine Rückwirkung beim Vorsteuerabzug zukommen könne. Nach dem Abs. 3 diese Regelung sei eine andere Rechnungsadresse nicht zu beanstanden, wenn aus dem übrigen Inhalt der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen werde, Name und Anschrift des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers eindeutig hervorgehe. Hinsichtlich des Vorliegens von Mindestangaben in einer Rechnung sei kein strenger Maßstab anzulegen. Der Informationsgehalt jeglicher Angabe sei höher als eine fehlende Angabe. Weder enthalte das Unionsrecht eine entsprechende Vorgabe, noch habe der EuGH festgelegt, ob eine Rechnung mindestens bestimmte Angaben enthalten müsse, um rückwirkend berichtigt werden zu können.

16
Im Übrigen führe die Rechnungsberichtigung hier nicht zu einem rückwirkenden Ereignis, denn der Vorsteuerabzug sei versagt worden, weil die Rechnung unvollständig, aber berichtigungsfähig sei; damit sei der Vorsteuerabzug nicht endgültig negiert. Da kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliege, so sei auch § 233a Abs. 2a, Abs. 7 AO nicht einschlägig. Die Folge sei, dass von vorneherein gar kein Unterschiedsbetrag bestehe, der zu verzinsen sei.

17
Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin wird auf die eingereichten Schriftsätze und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

18
Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide vom 30. März 2020 die Umsatzsteuer für 2009 auf den Betrag von EUR und die Umsatzsteuer für 2010 auf den Betrag von EUR festzusetzen sowie die Umsatzsteuer für 2011 unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides vom 21. Dezember 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2019 auf den Betrag von EUR herabzusetzen,

hilfsweise

die Revision zuzulassen.

19
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

20
Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen vor, dass die ursprünglichen Rechnungen zwar alle an die Adresse der Klägerin adressiert gewesen seien, es seien dort als Leistungsempfänger aber nicht nur die Klägerin, sondern insgesamt sieben verschiedene andere Leistungsempfänger aufgeführt gewesen. Bei den dort bezeichneten Leistungsempfängern handelte es sich um andere Rechtspersonen als die Klägerin, die in den Streitjahren ausgestellten Rechnungen seien deshalb nicht gemäß § 31 Abs. 5 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigungsfähig. Ein Dokument sei jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalte. Hierfür reiche es aus, dass die Rechnung diesbezügliche Angaben enthalte und die Angaben nicht in so hohem

Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend seien, dass sie fehlenden Angaben gleichständen. Die ursprünglichen Rechnungen lauteten hier aber unstreitig auf den falschen Leistungsempfänger. Damit sei zwar ein Leistungsempfänger bezeichnet, die diesbezüglichen Angaben seien aber offensichtlich unzutreffend im Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Die Angabe des Leistungsempfängers sei eines der Kernmerkmale einer Rechnung. Die von der Klägerin zitierte EuGH-Entscheidung, dass ein Steuerpflichtiger trotz Mangel in der Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt sein könne, beschränke sich nur auf die Leistungsbeschreibung als Pflichtangabe, wenn sich die notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen entnehmen ließen. Es sei aber nicht geklärt, dass diese Erkenntnisse auch auf andere Rechnungsangaben anwendbar seien, wie im Streitfall auf das Rechnungsmerkmal des Leistungsempfängers. Das nationale Recht in § 31 Abs. 1 Satz 3 UStDV setze voraus, dass die Angaben in einer Rechnung leicht und eindeutig nachprüfbar sein müssen und im Ergebnis dieser Betrachtung sei die Rechnung das erste Beweismittel für den Vorsteuerabzug. Das FA gehe im Streitfall hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zwar nicht von Hinterziehung oder Missbrauch aus, jedoch würden im Firmenkomplex A auch steuerfreie Umsätze erbracht, die den Vorsteuerabzug ausschließen würden. Die zutreffende Bezeichnung des Leistungsempfängers sei daher von Bedeutung, weshalb eine rückwirkende Rechnungsberichtigung hier nicht in Betracht kommen könne.

21
Hinsichtlich der Zinsen gehe das FA davon aus, dass die unzutreffende Bezeichnung des Leistungsempfängers bei Korrektur eine Neuausstellung der Rechnung darstelle, die erst in diesem Zeitpunkt zum Vorsteuerabzug berechtige. Damit ergäbe sich für das Streitjahr ein Unterschiedsbetrag im Sinne von § 233a Abs. 1 AO, der zu verzinsen sei. Diese Zinsfestsetzung sei eine Folgeentscheidung der Steuerfestsetzung.

22
Zu dem weiteren Vorbringen des FA wird auf die eingereichten Schriftsätze verwiesen.

23
Mit richterlichem Hinweis vom 24. März 2021 wurde der Klägerin aufgegeben, ihre bisherigen Klageanträge zu überprüfen und gegebenenfalls zu korrigieren.

24
Mit richterlichem Hinweis vom 29. März 2021 wurde der Klägerin aufgegeben, sämtliche berichtigten streitgegenständlichen Rechnungen vorzulegen.

25
Mit Schriftsätzen vom 16. April 2021 und vom 27. April 2021 legte die Klägerin die streitgegenständlichen berichtigten Rechnungen vor, stellte angepasste Klageanträge und teilte weiter mit, dass auch die Vorsteuer, die den Rechnungen, die nicht mehr berichtigt werden konnten, zugrunde liege, weiter Gegenstand der Klage sein soll sowie dass mit ihren Anträgen zur Korrektur der Zinsfestsetzungen lediglich auf die gesetzlichen Folgen einer geänderten Steuerfestsetzung verwiesen sein soll.

26
Die Beteiligten haben einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Die Klägerin hat diesen Verzicht ausdrücklich nach der Ladung zur mündlichen Verhandlung erklärt, diese wurde daraufhin abgesetzt.

Entscheidungsgründe

II.

27
Die Klage ist unbegründet.

28
Das FA hat den Vorsteuerabzug in den Streitjahren sowohl aus den ursprünglichen als auch aus den berichtigten Rechnungen zu Recht abgelehnt. Die „Berichtigung“ der streitgegenständlichen Rechnungen hat keine Rückwirkung für die Streitjahre.

29

1. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (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. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt dabei nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG muss eine Rechnung (unter anderem) den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers enthalten. Unionsrechtlich beruht diese Anforderung auf Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL).

30
Gemäß § 31 Abs. 2 UStDV ist den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG genügt, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen. Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

31
a) Werden - wie im Streitfall - zunächst Rechnungen ausgestellt, die den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG nicht entsprechen, und werden diese Rechnung dann später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, kann das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgrund der berichtigten Rechnung entsprechend den Vorgaben des Unionsrechts (EuGH-Urteil vom 15. September 2016, C-518/14, Senatex, ECLI:EU:C:2016:691, UR 2016, 800) grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde.

32
Dieser Rechtsprechung des EuGH hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung mit Urteilen jeweils vom 20. Oktober 2016 angeschlossen (V R 26/15, BStBl II 2020, 593; V R 54/14, BFH/NV 2017, 488 und V R 64/14, BFH/NV 2017, 490). Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV, dann wirkt dies auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde; diese Berichtigung kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erfolgen (vgl. nur BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 26/15, BStBl II 2020, 593, Rz. 13, 21 und 23).

33
b) Seitdem ist eine rückwirkende Rechnungsberichtigung grundsätzlich möglich. Allerdings ist der BFH in seinen Entscheidungen über die Ausführungen des EuGH hinausgegangen und hat auch definiert, wann aus seiner Sicht von einer berichtigungsfähigen Rechnung auszugehen ist. Danach ist ein Dokument jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben

- zum Rechnungsaussteller,

- zum Leistungsempfänger,

- zur Leistungsbeschreibung,

- zum Entgelt und

- zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält

(vgl. BFH-Urteile vom 12. März 2020 V R 48/17, BStBl II 2020, 604, Rz. 23 und vom 20. Oktober 2016 V R 26/15, BStBl II 2020, 593, Rz. 19 sowie Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BStBl II 2012, 809, Rz. 33).

34
Hierfür reicht es aus, dass die Rechnung diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 26/15, BStBl II 2020, 593, Rz. 19).

35
Dieser Rechtsprechung des BFH ist daher eindeutig zu entnehmen, dass dann nicht von berichtigungsfähigen Rechnungen auszugehen ist, wenn es diesen an der richtigen Bezeichnung des Leistungsempfängers fehlt, weil es ansonsten am Vorliegen einer Rechnung fehlt (BFH-Urteil vom 20.

Oktober 2016 V R 26/15, BStBl II 2020, 593, Rz. 19 mit Verweis auf Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BStBl II 2012, 809, Rz. 33).

36
Selbst unter Berücksichtigung der in der Literatur geäußerten Kritik zu der vorgenannten Entscheidung des BFH (vgl. nur Leipold, in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG, § 14, Rz. 805, m.w.N.) ist die richtige Bezeichnung des Leistungsempfängers ein unverzichtbares Rechnungsmerkmal, denn dieses Merkmal gehört auch zu den materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (Leipold, in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG, § 14, Rz. 806, m.w.N.).

37
2. Bei Übertragung dieser Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf den Streitfall ist das Begehren der Klägerin, die Vorsteuer aus den streitigen Rechnungen in den Jahren 2009, 2010 und 2011 zum Abzug zuzulassen, durchweg unbegründet.

38
a) Ein Vorsteuerabzug in den Streitjahren durch die Klägerin scheidet hier zunächst bei den sieben von den leistenden Unternehmern nicht berichtigten Rechnungen aus.

39
Ausweislich des Vorbringens der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 16. April 2021 konnten die Rechnung der Firma G vom 30. November 2009 mit einer Umsatzsteuer von EUR und die Rechnung der Firma H vom 3. Dezember 2009 mit einer Umsatzsteuer von EUR nicht mehr berichtigt werden. Zudem konnten die Rechnungen der Firma H vom 15. Dezember 2010 mit einer Umsatzsteuer von EUR, vom 22. Dezember 2010 mit einer Umsatzsteuer von EUR, vom 21. Februar 2011 mit einer Umsatzsteuer von EUR sowie die Rechnung der Firma H vom 24. Februar 2011 mit einer Umsatzsteuer von EUR und die Rechnung der Firma I vom 21. Juli 2011 mit einer Umsatzsteuer von EUR nicht mehr berichtigt werden (wegen des jeweils gewährten Skontos hat sich der bezahle Umsatzsteuerbetrag in allen Fällen gegenüber der ausgewiesenen Umsatzsteuer leicht reduziert). Ausweislich der Prüfungsfeststellungen lag allen diesen Rechnungen ein falscher Rechnungsempfänger zugrunde.

40
Diese Rechnungen stellen wegen der falschen Bezeichnung des Leistungsempfängers weiterhin keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG dar, sodass ein Vorsteuerabzug ausscheidet.

41
Insoweit kann im Streitjahr 2009 von den insgesamt im Klageverfahren begehrten weiteren Vorsteuern in Höhe von EUR ein Betrag von EUR und im Streitjahr 2011 von den insgesamt begehrten weiteren Vorsteuern in Höhe von EUR ein Betrag von EUR nicht zum Abzug zugelassen werden.

42
Etwas anderes ergibt sich hier auch nicht aus dem Vorbringen der Klägerin, dass die Rechnungen ausnahmslos von der Klägerin bezahlt worden seien und dass eine Verwechslungsgefahr mit anderen Adressaten nicht bestehen würde. Dadurch ändert sich nichts daran, dass es hinsichtlich dieser Rechnungen an den gesetzlich vorgegebenen Rechnungsanforderungen und damit an den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs fehlt.

43
b) Auch im Übrigen scheidet der begehrte Vorsteuerabzug aus den (verbleibenden) tatsächlich berichtigten Rechnungen im Streitfall mangels berichtigungsfähiger Rechnungen durchweg aus, denn die richtige Bezeichnung des Leistungsempfänger gehört zu den materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (s.o. in Tz. II.1.).

44
aa) Die Nennung des vollständigen Namens und der Adresse des Leistungsempfängers stellt eine fundamentale Angabe jedes Abrechnungspapieres dar (Leipold, in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG, § 14 Rz. 405 und 806, m.w.N.), eine rückwirkende Berichtigung einer in dieser Hinsicht fehlerhaften Rechnung kommt daher nicht in Betracht.

45

Die Angabe eines Unternehmers, der nicht der tatsächliche Leistungsempfänger ist, ist eine offensichtlich unzutreffende Angabe, die nicht rückwirkend berichtigt werden kann. Wird nachträglich - so wie im Streitfall - eine in dieser Hinsicht „berichtigte“ Rechnung erstellt, dann handelt es sich um die erstmalige Erstellung dieser „richtigen“ Rechnung.

46
Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (Schuldverhältnis) als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 30. April 2014 XI R 33/11, BFH/NV 2014, 1239, Rz. 20, m.w.N.). Genau diese Aussage verdeutlich die Bedeutung der Nennung des richtigen Leistungsempfängers in der Rechnung. Bei den mit den hier streitigen Rechnungen abgerechneten Leistungen war - was zwischen den Beteiligten unstreitig ist - durchweg die Klägerin Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts; das war aber aus den einzelnen Abrechnungspapieren nicht erkennbar, weil in allen streitigen Rechnungen andere Rechtssubjekte als Leistungsempfänger bezeichnet wurden.

47
bb) Diese Sichtweise entspricht auch der Rechtsprechung des BFH und des EuGH. Danach folgt aus der gebotenen teleologischen Auslegung von Art. 226 MwStSystRL (der unionsrechtlichen Grundlage des § 14 Abs. 4 UStG), dass die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen sollen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (vgl. nur BFH-Urteil vom 14. Februar 2019 V R 47/16, BStBl II 2020, 424, Rz. 25, m.w.N.; EuGH-Urteile vom 15. November 2017 C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, ECLI:EU:C:2017:867, UR 2017, 970 Rz. 41 und vom 15. September 2016 C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, ECLI:EU:C:2016:690, UR 2016, 795, Rz. 27).

48
cc) Dieses Ergebnis lässt sich auch der Regelung des § 31 Abs. 2 UStDV entnehmen, wonach den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG dann genügt ist, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen.

49
Vorliegend fehlt es aber gerade an dieser Möglichkeit der eindeutigen Feststellbarkeit des Leistungsempfängers, denn die Rechnungen sind alle an andere Rechtssubjekte als die Klägerin gerichtet.

50
dd) Diese Lösung steht zur Überzeugung des Gerichts auch nicht im Widerspruch zu dem Urteil des BFH vom 20. Oktober 2016 (V R 54/14, BFH/NV 2017, 488, Rz. 15 und 18), in der der BFH in einem Fall eine Rechnungsberichtigung für zulässig erachtete, in dem auf der Rechnung ein fehlender Rechtsformzusatz (GmbH statt Sp.zo.o) des Leistungsempfängers angegeben war und nach der Adressierung der ursprünglich erteilten Rechnungen trotz einer möglichen Verwechslungsgefahr zumindest nur ein beschränkter Kreis verbundener Unternehmen als Leistungsempfänger in Betracht kam. Im Übrigen ließ es der BFH ausdrücklich offen, ob aus dem Verzicht auf einen Rechtsformzusatz oder der Verwendung des falschen Rechtsformzusatzes „GmbH“ statt „Sp.zo.o“ folge, dass die Angaben zum Leistungsempfänger unzutreffend seien. Der BFH ließ zugleich offen, ob das gleiche für die Frage gelte, wie es sich auswirke, dass zudem unter der Postanschrift der dortigen Klägerin eine Schwestergesellschaft mit einem ähnlichen Namen ansässig war.

51
Damit ist der streitgegenständliche Fall aber nicht vergleichbar, weil hier unter derselben Adresse verschiedene Unternehmer mit unterschiedlichen Firmennamen ansässig waren, die zudem teilweise steuerpflichtige und teilweise steuerfreie Umsätze ausführten. Die zutreffende Adressierung von Rechnungen ist hier zur Überzeugung des Gerichts unerlässlich und wegen des abweichenden Sachverhalts steht die vorliegende Entscheidung im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu berichtigungsfähigen Rechnungen.

52
ee) Etwas anderes ergibt sich vorliegend auch nicht aus dem Umstand, dass dem Streitfall ein spezieller Sachverhalt zugrunde liegt, in dem erstens nicht von Hinterziehung oder Missbrauch auszugehen ist und in

dem zweitens die Besonderheit besteht, dass mehrere (durch die Inhaberschaft verbundene) Rechtspersönlichkeiten an einem Unternehmenssitz ansässig sind, die durchweg von den Mitgliedern einer Familie - der Familie A - geführt werden.

53
Auch das Vorbringen der Klägerin, dass die Leistungserbringer - hier überwiegend Handwerker - seit Jahren Aufträge von der Klägerin und den mit der Familie A verbundenen Unternehmen erhalten hätten und deshalb die Rechnungen immer etwa an das „Hotel C“ oder an denselben Rechnungsempfänger gestellt hätten, führt zu keinem anderen Ergebnis.

54
Diese besondere Fallkonstellation verdeutlicht vielmehr, wie wichtig die richtige Bezeichnung des Leistungsempfängers für die Gewährung des Vorsteuerabzugs ist. Gerade wenn mehrere Rechtspersönlichkeiten unter einer Adresse ansässig sind und dann auch noch personelle Verflechtungen zwischen dieses Rechtssubjekten bestehen, dann muss aus den jeweiligen Abrechnungspapieren eindeutig hervorgehen, wer bei einer konkreten Leistung deren Empfänger ist. Ansonsten wären diese Rechnungen beliebig austauschbar und unter Umständen auch - versehentlich oder absichtlich - mehrfach zur Erlangung des Vorsteuerabzugs einsetzbar, ohne dass dieses groß auffallen würde. Jedenfalls würde das Wegfallen dieses Rechnungserfordernisses die Überprüfbarkeit durch die Finanzbehörden deutlich erschweren.

55
Da die Gefahr einer Verwechselung aus der Sicht Dritter, insbesondere aus der Sicht der Finanzverwaltung, zu beurteilen ist, kommt es nicht darauf an, ob den Rechnungsausstellern die besonderen Umstände bei der Klägerin und den weiteren Unternehmen der Familie A bekannt waren oder nicht. Ebenso wenig ist maßgeblich, ob der Rechnungsaussteller den berechneten Umsatzsteuerbetrag abgeführt hat, da sich Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerzahlung nicht gegenseitig bedingen (Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 22. Februar 2011 5 V 5004/11, UR 2011, 505, Rz. 11).

56
ff) Im Ergebnis ist hier auch zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer ein Massenverfahren darstellt, das für eine unzählige Anzahl von täglichen Umsätzen geeignet sein muss und von den Finanzbehörden möglichst einfach überwacht werden muss.

57
Die Funktionsfähigkeit der unionsrechtlich vorgegebenen Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug setzt allgemein gültige Vorgaben zur Gewährung des Vorsteuerabzugs voraus, eventuelle besondere Gegebenheiten bei einzelnen Steuerpflichtigen können dabei nicht zu einer abweichenden Rechtsanwendung berechtigen.

58
c) Gegen eine Gewährung des Vorsteuerabzugs in den Streitjahren aus den streitigen berichtigten Rechnungen spricht hier des Weiteren, dass es überwiegend an der von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzung einer ausreichenden Bezugnahme der „berichtigten“ Rechnungen (vgl. nur BFH-Urteil vom 22. Januar 2020 XI R 10/17, BStBl II 2020, 601) auf die ursprünglichen Rechnungen fehlt.

59
aa) Allgemeine Voraussetzung für eine Berichtigung von Rechnungen ist, dass sich aus dem Berichtigungsdokument ein Bezug auf die zu berichtigende Rechnung ergibt. Dies geschieht regelmäßig durch die Angabe der fortlaufenden Nummer dieser ursprünglichen Rechnung (Abschnitt 14.11 Abs. 1 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Jedenfalls muss sich aus dem Berichtigungsdokument gemäß Art. 219 MwStSystRL ein konkreter und eindeutiger Bezug zu der berichtigten Rechnung ergeben. Dieser kann auch aus einem Begleitdokument zur berichtigenden Rechnung folgen, so dass dieses Begleitdokument mit der anliegenden neuen Rechnung als Berichtigungsdokument angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 22. Januar 2020 XI R 10/17, BStBl II 2020, 601, Rz. 18).

60
bb) Im Streitfall fehlt es bei dem großen Teil der von der Klägerin vorgelegten berichtigten Rechnungen an einer solchen ausreichenden Bezugnahme der „Berichtigungen“ auf die ursprünglichen Rechnungen. Aus den meisten der vorgelegten berichtigten Rechnungen ist nicht einmal erkennbar, dass es sich überhaupt

um eine „Berichtigung“ handelt, die Rechnungen wurden unter dem alten Datum schlicht mit einem neuen Adressaten erstellt.

61
Die oben genannten Anforderungen der Bezugnahme der berichtigten Rechnungen auf die ursprünglichen Rechnungen erfüllen hier (teilweise nur ansatzweise) nur sechs der berichtigten Rechnungen. Dies sind die Rechnungsberichtigungen der Firmen J vom 27. Juli 2016, der Firma K GmbH & Co. KG vom 25. Juli 2016, der L eK vom 25. Oktober 2016, der M GmbH vom 2. November 2016 und die beiden Rechnungen der N GmbH vom 1. April und 17. Juni 2011, die mit Schreiben vom 9. November 2016 berichtigt wurden.

62
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

63
4. Die Revision war nicht zuzulassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.