

Mandanteninformationen für Unternehmer November 2024

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. Klageerhebung per Fax ist nicht mehr zulässig

Eine Klageerhebung per Fax ist nach dem 1.1.2023 nicht zulässig.

Hintergrund

Im März 2023 wurde gegen Einkommensteuerbescheide Klage eingereicht. Die Steuerberatungsgesellschaft vertrat die Kläger hierbei und reichte die Klage per Fax und Brief ein.

Zum Zeitpunkt der Klageerhebung war die Steuerberatungsgesellschaft noch nicht für das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) registriert gewesen. Laut deren Angaben erhielt man zwar den Registrierungsbrief Ende Februar 2023. Die Einrichtung erfolgte jedoch aufgrund von Erkrankung, technischer Probleme und Arbeitsüberlastung noch nicht.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG entschied, dass die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV) wirksam zustande gekommen seien. Es bestünde eine aktive Nutzungspflicht, selbst wenn man eine Unwirksamkeit der StBPPV unterstellen würde. Die Klageeinreichung per Fax sei nur bei vorübergehender technischer Störung zulässig, nicht jedoch bei Verzögerungen bei der Einrichtung des Postfachs.

Auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand komme nicht in Betracht, da die Kläger nicht ohne Verschulden an der fristgerechten elektronischen Übermittlung gehindert gewesen seien.

2. Bekanntgabe eines Bescheids: Was gilt, wenn es mehrere Bevollmächtigte gibt?

Verwaltungsakte müssen wirksam bekannt gegeben werden. Gibt es mehrere Personen, die zum Empfang eines Verwaltungsaktes bevollmächtigt sind, muss das Finanzamt bei der Frage, welchem Bevollmächtigten letztendlich der Verwaltungsakt bekanntzugeben ist, eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung treffen.

Hintergrund

Die D-Steuerberatungs-GmbH (D-GmbH) übermittelte dem Finanzamt am 12.4.2011 eine Vollmacht zur Vertretung der Klägerin, die auch eine Bekanntgabevollmacht beinhaltete. Zwischen der Klägerin und dem Finanzamt entstand ein Streit im Festsetzungsverfahren zur Umsatzsteuer 2010 bis 2015 sowie bezüglich der steuerlichen Nebenleistungen. In der Folge setzte das Finanzamt Umsatzsteuer

sowie Zinsen zur Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 3.337.327 EUR bestandskräftig fest. Diesen Betrag beglich die Klägerin.

Ein erster Antrag der Klägerin auf Erlass dieser Abgaben für die Jahre 2010 bis 2012 blieb ohne Erfolg. Die Klägerin wurde dabei von der Rechtsanwaltskanzlei F vertreten. Dieser wurden auch die Ablehnung des Erlassantrags und die Einspruchsentscheidung bekanntgegeben.

Am 2.1.2023 stellte die Klägerin, jetzt vertreten durch die Bevollmächtigte G, einen weiteren Antrag auf Billigkeitserlass der Umsatzsteuer 2010 bis 2015 einschließlich der steuerlichen Nebenleistungen. Die von G vorgelegte, auf den 29.12.2022 datierte Vollmacht hatte die Erhebung der Umsatzsteuer ab dem Jahr 2010 einschließlich einer Bekanntgabevollmacht zum Gegenstand. Am 22.3.2023 lehnte das Finanzamt diesen Erlassantrag ab und adressierte den Bescheid an die D-GmbH. Diese leitete das Schreiben erst am 17.4.2024 an die G weiter, die am 11.5.2023 Einspruch gegen die ablehnende Entscheidung des Finanzamts einlegte. Das Finanzamt verwarf diesen Einspruch als unzulässig.

Entscheidung

Das FG hat der Klägerin Recht gegeben und die den Einspruch als unzulässig verwerfende Einspruchsentscheidung aufgehoben. Ein Verwaltungsakt wird gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Ein Verwaltungsakt ist grundsätzlich demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist. Er soll dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine Empfangsvollmacht vorliegt. Gibt das Finanzamt einen Verwaltungsakt dem Steuerpflichtigen bekannt, obwohl es ihn dem Bevollmächtigten hätte bekannt geben müssen, ist die Bekanntgabe nach ständiger Rechtsprechung zunächst mit der Folge unwirksam, dass die Einspruchsfrist nicht zu laufen beginnt. Der Bekanntgabemangel wird erst durch Weiterleitung an den Empfangsbvollmächtigten geheilt.

Der Fall, dass mehrere Bevollmächtigte schriftlich zum Empfang von Verwaltungsakten legitimiert sind, ist nicht ausdrücklich geregelt. Das Finanzamt hatte deswegen bei der Frage, welchem Bevollmächtigten die Ablehnungsentscheidung bekanntzugeben war, nach allgemeinen Grundsätzen eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung zu treffen, die im finanzgerichtlichen Verfahren nur eingeschränkt, nämlich auf Ermessensfehler, überprüfbar ist.

Nach der am 29.12.2022 erteilten schriftlichen Vollmacht konnten keine vernünftigen Zweifel verbleiben, dass die Klägerin im Zusammenhang mit dem spezifischen Themenkreis der Reduzierung der Umsatzsteuer samt Nebenleistungen für die Jahre 2010 bis 2015 die behördliche Entscheidung an die aus ihrer Sicht sachnächste G bekanntgegeben wissen wollte.

3. Mieterstrom und Vorsteuerabzug

Der BFH musste sich mit der Frage befassen, ob die Lieferung von selbst erzeugtem Strom eine Hauptleistung ist, selbst wenn dem Leistungsempfänger des Stroms daneben umsatzsteuerfrei Wohnraum vermietet wird und der Strom vom Mieter dort genutzt wird. Er entschied, dass die Lieferung von Mieterstrom nicht zwingend eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung ist. Dies eröffnet einen Vorsteuerabzug bei Versteuerung der Mieterstrom-Lieferung als Ausgangsleistung.

Hintergrund

Der Kläger erbringt steuerfreie Vermietungsleistungen aus der Vermietung eines Mehrfamilienhauses und eines Doppelhauses.

Der Kläger ließ auf den Dächern dieser Objekte jeweils PV-Anlagen mit Speichern installieren.

Für beide Photovoltaikanlagen wurden jeweils 2 Messungen verbaut.

Die erste Messung erfasst die Gesamtproduktion des Stroms.

Der erzeugte Strom, der direkt über den Batteriespeicher an die Mieter fließt, läuft über eine entsprechende Messung.

Der überschüssige Strom wird an die N-GmbH geliefert.

Der ggf. von den Mietern zusätzlich benötigte Strom (Reststrom) wird im Namen und im Auftrag des Klägers über die E-GmbH bzw. G-AG bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter abgegeben.

Der Kläger rechnete mit den Mietern den Strom jährlich ab. Unterjährig waren monatliche Abschläge zu entrichten.

Der Vermieter und Kläger schloss neben den jeweiligen Mietverträgen eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über die Stromversorgung ab.

Nach der Zusatzvereinbarung kann der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von 4 Wochen zum Monatsende gekündigt werden. Außerdem ist geregelt, dass der Mieter für den Fall, dass er nach der Kündigung anderweitig den Strom bezieht, die Kosten der Umbaumaßnahmen der Zähleranlage zu tragen habe.

In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2018 machte der Kläger die Vorsteuer aus dem Erwerb der PV-Anlage nebst Batteriespeicher geltend.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, da es sich um eine unselbstständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung handelt und ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei.

Das FG ließ den Vorsteuerabzug aus dem Anlagenerwerb zu. Die Stromlieferung sei keine unselbstständige Nebenleistung zu den umsatzsteuerfreien Vermietungsleistungen.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und den begehrten Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von PV-Anlagen nebst Batteriespeicher gewährt.

Bei der Abgrenzung, ob es sich um mehrere Hauptleistungen oder ein Hauptleistung und eine Nebenleistung handelt, sind bei Vermietung von Immobilien 2 Fallgruppen zu unterscheiden:

- Fallgruppe 1: Wenn der Mieter über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen auszuwählen, liegt grundsätzlich eine von der Vermietung getrennt anzusehende Leistung vor.
- Fallgruppe 2: Wenn die Vermietung eines Gebäudes in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen objektiv eine Gesamtheit bildet, ist demgegenüber davon auszugehen, dass Letztere mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden.

Die Lieferung von Mieterstrom stellt unter Anwendung der Abgrenzungsgrundsätze im Entscheidungsfall eine eigene Hauptleistung dar. Dafür spreche Folgendes:

- Die Verbrauchsmenge des Stroms wird über individuelle (Unter-)Zähler abgerechnet.
- Es liegen individuelle (Zusatz-)Vereinbarungen über die Stromlieferung vor. Diese sehen vom Mietvertrag abweichende Kündigungsfristen vor.
- Die freie Wahl des Stromanbieters ist für den Mieter möglich, selbst wenn der Mieter dann vertragsgemäß Umbaukosten zu leisten hat.

Der begehrte Vorsteuerabzug aus dem Anlagenerwerb wurde zugelassen. Die Kosten des Vermieters für die Anschaffung einer PV-Anlage stehen nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Wohnungsvermietung, sondern mit der umsatzsteuerpflichtigen Stromlieferung.

4. Einreichung elektronischer Dokumente bei Gericht: Welches Dateiformat ist vorgeschrieben?

Ein elektronisches Dokument ist im Rahmen einer elektronischen Akte nur dann für die Bearbeitung durch das Gericht geeignet, wenn es ein bestimmtes Dateiformat aufweist und in diesem in der elektronischen Poststelle des Gerichts eingegangen ist. Welche Dateiformate zulässig sind, regelt die Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung (ERVV).

Hintergrund

Am 25.1.2024 hat die Prozessbevollmächtigte des Klägers eine Revisionschrift als Word-Dokument-Datei in dem Format DOCX über ihr besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt) an die elektronische Poststelle des BFH übermittelt.

Mit Schreiben vom selben Tag wies die Geschäftsstelle des V. Senats des BFH die Prozessbevollmächtigte gegen elektronisches Empfangsbekennnis darauf hin, dass die ERVV eine Übermittlung elektronischer Dokumente im Dateiformat PDF bzw. TIFF erfordere. Die Nachricht der Prozessbevollmächtigten entspreche nicht diesem Erfordernis.

Eine Nachricht der Prozessbevollmächtigten des Klägers über das Elektronische Gerichts- und Verwaltungspostfach an das elektronische Postfach der Verwaltung des BFH (besonderes elektronisches Behördenpostfach - beBPo -) enthielt im Anhang eine Datei in dem Format ZIP, in der wiederum das Schreiben der Geschäftsstelle vom 25.1.2024 an die Prozessbevollmächtigte in dem Dateiformat PDF enthalten war.

In einem Telefonat am 26.1.2024 zwischen der Geschäftsstelle und der Prozessbevollmächtigten "über das eingegangene Dokument", erklärte diese, dass sie glaubte, das elektronische Empfangsbekennnis übermittelt zu haben. Das elektronische Empfangsbekennnis zu dem Schreiben der Geschäftsstelle vom 25.1.2024 ging am 13.2.2024 beim BFH ein. Am 27.2.2024 übermittelte die Prozessbevollmächtigte die von ihr qualifiziert elektronisch signierte Revisionsbegründungsschrift als Datei in dem Format PDF über das beSt an das beBPo des BFH, die dort am selben Tag einging. Die Revisionsbegründungsschrift wurde am 28.2.2024 zur elektronischen Gerichtsakte des vorliegenden Verfahrens genommen.

Entscheidung

Die Revision ist unzulässig, da sie nicht in der gesetzlichen Frist eingelegt wurde. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nicht zu gewähren.

Ein elektronisches Dokument ist jedenfalls bei führender elektronischer Akte nur dann für die Bearbeitung durch das Gericht geeignet, wenn es in einem der in der ERVV genannten Dateiformate (PDF oder wenn bildliche Darstellungen in diesem Format nicht verlustfrei wiedergegeben werden können, zusätzlich im Dateiformat TIFF) in der elektronischen Poststelle des Gerichts eingegangen ist.

Die ERVV ordnet nach ihrem Wortlaut ("ist") das für die Übermittlung als elektronisches Dokument zu verwendende Dateiformat verpflichtend an.

Es kommt nicht in Betracht, es für eine "Bearbeitbarkeit" genügen zu lassen, dass das Gericht das konkret eingereichte elektronische Dokument in der Weise selbst bearbeitet, dass es aus diesem ein – neues – elektronisches Dokument in dem vorgeschriebenen Dateiformat erstellt und dadurch diesen Formfehler "heilt".

Die Pflicht zur Verwendung des Dateiformats PDF bei Einreichung elektronischer Dokumente ist auch verfassungsgemäß.

Der Gesetzgeber darf Regelungen treffen, die für ein Rechtsschutzbegehren besondere formelle Voraussetzungen aufstellen und sich dadurch für den Rechtsuchenden einschränkend auswirken. Solche Einschränkungen müssen jedoch mit den Belangen einer rechtsstaatlichen Verfahrensordnung vereinbar sein und dürfen den Rechtsuchenden nicht unverhältnismäßig belasten. Auch ein Richter muss die Tragweite des Grundrechts auf einen effektiven Rechtsschutz beachten. Die Grundsätze gelten nicht nur für den ersten Zugang zum Gericht, sondern für die Ausgestaltung des gesamten Verfahrens.

Dem genügt die zwingende Verwendung des Dateiformats PDF.

Die Beschränkung auf das Dateiformat PDF ist auch deshalb verhältnismäßig, weil die Unwirksamkeit des Eingangs aufgrund der Ungeeignetheit zur Bearbeitung infolge der Verwendung eines anderen Dateiformats niederschwellig und verschuldensunabhängig geheilt werden kann und das Gericht verpflichtet ist, hierauf hinzuweisen.

Im Streitfall ist das Urteil dem Kläger am 28.12.2023 zugestellt worden, sodass die Revisionsfrist mit Ablauf des 29.1.2024 endete.

Die am 25.1.2024 über das beSt als Word-Dokument-Datei eingereichte Revisionschrift hat die Frist nicht gewahrt, da sie als elektronisches Dokument nicht für die Bearbeitung durch das Gericht geeignet war.

Die Formunwirksamkeit der Revisionschrift ist nicht geheilt. Trotz des Hinweises der Geschäftsstelle des BFH vom 25.1.2024 auf das fehlerhafte Dateiformat und auf die Unwirksamkeit des Eingangs wurde das fehlerhafte Dokument nicht in dem Dateiformat PDF nachgereicht.

Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe müssen i. d. R. das Verfahrensrecht kennen. Hiervon ist im elektronischen Rechtsverkehr jedenfalls auch die Pflicht umfasst, die zu übermittelnden Dokumente in dem vorgeschriebenen Dateiformat zu übermitteln. Eine Verletzung dieser Formvorschrift begründet grundsätzlich ein die Wiedereinsetzung hinderndes Verschulden.

Wiedereinsetzung ist auch nicht von Amts wegen zu gewähren. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die am 27.2.2024 im beBPO eingegangene Revisionsbegründungsschrift als Nachholung der Revisi-
onseinlegung anzusehen ist und ob die Antragsfrist erst mit dem Datum begann, das in das elektronische Empfangsbekenntnis zum Schreiben der Geschäftsstelle vom 25.1.2024 eingetragen wurde. Die Nachholung der versäumten Handlung ersetzt lediglich den Wiedereinsetzungsantrag, nicht jedoch die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen, sodass einer Wiedereinsetzung das Verschulden der Prozessvollmächtigten an der Einhaltung der Frist auch insoweit entgegensteht.

5. Kann eine fehlerhafte Rechnung rückwirkend korrigiert werden?

Eine rückwirkende Korrektur von Rechnungen ist nicht möglich, wenn sowohl die Zusammenfassenden Meldungen als auch die Rechnungen zunächst keine Hinweise auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft enthalten. Vielmehr gilt eine solche Rechnung als erstmalig ausgestellt.

Hintergrund

In den Jahren 2008 bis 2013 betrieb der Kläger einen Großhandel mit landwirtschaftlichen Maschinen.

Die Maschinen wurden vom Kläger bei den Herstellern bestellt und von dort direkt an die Kunden in verschiedenen Mitgliedstaaten geliefert.

Die Versendung erfolgte unter Verwendung der USt-IdNr. des Ansässigkeitsstaates. Auch die Endkunden verwendeten jeweils die USt-IdNr. ihres Ansässigkeitsstaates.

Für die Lieferungen aus anderen Mitgliedstaaten nach Polen erklärte der Kläger in seinen deutschen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre auf der Eingangsseite umsatzsteuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland und machte zugleich den Vorsteuerabzug geltend.

Er erklärte die Weiterlieferungen in Polen als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

Sowohl die Zusammenfassenden Meldungen des Klägers für die Streitjahre als auch die Rechnungen des Klägers an seine Kunden enthielten zunächst keine Hinweise auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft.

Nach einer Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu der Auffassung, dass in Bezug auf die Lieferungen zwischen den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Herstellern, dem Kläger und den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kunden innergemeinschaftliche Reihengeschäfte vorliegen würden. Die Beförderung oder Versendung könne aber jeweils nur einer Lieferung zugeordnet werden. Dies seien jeweils die Lieferungen der Hersteller an den Kläger. Der Ort der Lieferungen des Klägers an seine Kunden liege jeweils im Abnehmerstaat (zumeist Polen), wo die Beförderung oder Versendung geendet habe. Dort hätte sich der Kläger jeweils für Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren und seine Umsätze aus den Lieferungen an die Kunden erklären müssen. Der Kläger hätte dort zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern müssen und zugleich den Vorsteuerabzug vornehmen dürfen. Von der Vereinfachungsregel für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte habe der Kläger keinen Gebrauch gemacht.

Da die Versteuerung der zweiten Lieferung im jeweiligen Zielstaat bisher unterblieben sei, gelte der steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerb des Klägers als in Deutschland bewirkt.

Der Kläger erteilte daraufhin berichtigte Rechnungen und übermittelte am 14.6.2016 berichtigte Zusammenfassende Meldungen an das Bundeszentralamt für Steuern.

In den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden berücksichtigte das Finanzamt u. a. den Vorsteuerabzug aus den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben nicht und minderte auch die erklärten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen um die in Deutschland nicht steuerbaren Umsätze.

Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Das FG gab der Klage statt.

Entscheidung

Der BFH hält die vom Finanzamt eingelegte Revision für begründet.

Der Ort der innergemeinschaftlichen Erwerbe des Klägers liegt im Bestimmungsland.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.

Im Streitfall sind die Warenbewegungen der ersten Lieferung an den Kläger zuzuordnen. Die Maschinen wurden jeweils durch den Hersteller oder den Kläger versendet. Der Kläger hat seinen Kunden in keinem Fall bereits vor der Warenbewegung die Verfügungsmacht an den Maschinen übertragen.

Sowohl der Ort der Lieferungen des Klägers an seine Kunden als auch der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs des Klägers liegt im Bestimmungsland (i. d. R. Polen); denn es liegt ein innergemeinschaftliches Reihengeschäft vor, bei dem die Warenbewegung der ersten Lieferung an den Kläger zuzurechnen ist.

Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet. Der innergemeinschaftliche Erwerb durch den Abnehmer wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Da die Warenbewegung der ersten Lieferung der Hersteller an den Kläger zuzuordnen ist, liegt der Ort der zweiten Lieferung des Klägers an seine Abnehmer im Bestimmungsland. Der Ort der innergemeinschaftlichen Erwerbe des Klägers liegt ebenfalls dort. Der Kläger hätte in den Bestimmungsländern innergemeinschaftliche Erwerbe erklären müssen, zugleich diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen können sowie seine Ausgangsumsätze an die Erwerber im Bestimmungsland erklären und versteuern müssen.

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist aber daneben auch in Deutschland bewirkt.

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, erteilte USt-IdNr., gilt der Erwerb im Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt.

Im Streitfall hat der Kläger gegenüber den Herstellern aus anderen Mitgliedstaaten seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

Die Ortsregelung gilt so lange, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den Mitgliedstaat besteuert worden ist oder nach den Bestimmungen über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte als besteuert gilt, wenn der erste Abnehmer seiner entsprechenden Erklärungspflicht nachgekommen ist. Eine Besteuerung im Bestimmungsland wurde vom Kläger nicht nachgewiesen und ergibt sich auch nach Aktenlage nicht.

Im Streitfall lagen die Voraussetzungen der Besteuerungsfiktion nicht vor. Das gilt schon für die im Streitfall umstrittene Voraussetzung, dass der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer eine Rechnung erteilt haben muss, in der auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers hinzuweisen ist. Dieser Hinweis fehlte in den ursprünglichen Rechnungen.

Soweit die berichtigten Rechnungen aus dem Jahr 2016 diese Voraussetzungen erfüllen, kommt der Berichtigung dieser Rechnungen keine Rückwirkung zu.

Das nachträgliche Erfüllen einer notwendigen Tatbestandsvoraussetzung ist keine Korrektur, sondern das erstmalige Ausstellen der vorausgesetzten Rechnung.