

# Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf  
Fritz-Vomfelde-Straße 6  
Telefon (0211) 52 35-01  
Telefax (0211) 52 35-100  
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart  
Rosenbergstraße 50/1  
Telefon (0711) 9 93 40-0  
Telefax (0711) 9 93 40-40  
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

September 2012

## Gesetzgebung

### 1. Entwurf eines Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes - MicroBiIG

Mit dem Referentenentwurf des vorgenannten Gesetzes vom 17.7.2012 wird von der in der Richtlinie 2012/6/EU über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (sog. Micro-Richtlinie) enthaltenen Befugnis Gebrauch gemacht, das Handelsgesetzbuch hinsichtlich der Rechnungslegungs- und Veröffentlichungsvorgaben für Kleinstkapitalgesellschaften einzuschränken. Bei der Festlegung des Kreises der betroffenen Unternehmen orientiert sich der Gesetzentwurf an den Vorgaben der Richtlinie.

Kleinstkapitalgesellschaften in diesem Sinne liegen dann vor, wenn an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen zwei der drei nachfolgenden Merkmale nicht überschritten werden:

- Umsatzerlöse bis 700 000 €,
- Bilanzsumme bis 350 000 €,
- Durchschnittliche Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer bis zehn.

Nach dem Gesetzentwurf können Kleinunternehmen dann auf die Erstellung eines Anhangs zur Bilanz vollständig verzichten, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden. Die Anwendung eines vereinfachten Gliederungsschemata für die Bilanz ist vorgesehen. In Bezug auf die Offenlegungsverpflichtungen wird ein Wahlrecht eingeräumt, diese durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunter-

lagen) oder durch Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger zu erfüllen.

### 2. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes

Nachdem die Europäische Kommission die Steuerbegünstigungen im Energiesteuer- und Stromsteuergesetz für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes in Sonderfällen (sog. Spitzenausgleich) beihilferechtlich nur bis zum Ende des Jahres 2012 genehmigt hat, war es erforderlich, neue Regelungen zu schaffen, damit die Steuerbegünstigung nicht ersatzlos wegfällt. Dies setzt die Bundesregierung mit dem Gesetzentwurf vom 1.8.2012 um.

Für den in § 55 Energiesteuergesetz sowie in § 10 Stromsteuergesetz gewährten Spitzenausgleich soll im neuen Energiesteuer- und Stromsteuergesetz mit Wirkung ab 1.1.2013 für die Jahre bis 2022 eine Nachfolgeregelung eingeführt werden, deren Anwendung einen Anstieg der Energieeffizienz voraussetzt. Hierfür müssen die Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ihren Energieverbrauch erfassen und Einsparpotenziale in einem strukturierten Prozess ermitteln. Dies bedingt den Einsatz von Energiemanagement- oder Umweltmanagementsystemen. Erleichternd für kleine und mittelständische Unternehmen kann ein kostengünstigeres Auditverfahren betrieben werden.

Ab dem Jahr 2016 müssen die begünstigten Wirtschaftszweige zusätzlich die gesetzlichen Vorgaben zur Reduzierung der Energieintensität einhalten.

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter [www.es-treuberater.de/Publikationen](http://www.es-treuberater.de/Publikationen) als regelmäßigen Newsletter bestellen.

## Rechtsprechung

### 1. Rettungsdiensttätigkeit einer kommunalen GmbH ist gemeinnützig

Die als hoheitliche Pflichtaufgabe auf eine kommunale GmbH übertragene Rettungsdiensttätigkeit führt nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 7.2.2012 (6 K 6086/08, Revision beim BFH anhängig: I R 17/12) zur Gemeinnützigkeit der GmbH.

Im Streitfall ging es um die Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung einer kommunalen GmbH, die für ihren alleinigen Gesellschafter, einen Landkreis, Tätigkeiten gemäß Brandenburgischem Rettungsdienstgesetz (BbgRettG) wahrnahm. Die Aufgaben umfassten Notfallrettung, Krankentransporte sowie die Errichtung und den Betrieb von Rettungswachen.

Die Gemeinnützigkeit gemäß § 51 AO - und damit die Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie nach § 3 Nr. 6 GewStG - setzen voraus, dass die GmbH nach der Satzung ausschließlich selbstlos und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, die Satzung den in §§ 60, 61 AO gestellten Anforderungen entspricht und die Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist.

Da nach § 52 Abs. 2 Nr. 11 AO die Lebensrettung als gemeinnützig angesehen wird, erfüllt die Gesellschaft satzungsgemäß aber auch nach dem Umfang der Tätigkeit diese Voraussetzung. Das Aufgabenspektrum kam auch unmittelbar den betroffenen Menschen zugute. Dass zwischen der GmbH und den betroffenen Menschen keine Vertragsbeziehungen bestanden, war unter Gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht unbeachtlich. Ebenso die Frage, wie die Leistungsabrechnung zwischen dem Landkreis und der GmbH umsatzsteuerlich zu beurteilen wäre.

Strittig war im Streitfall insbesondere, ob die Durchführung hoheitlicher Pflichtaufgaben durch eine kommunale GmbH dem Kriterium der Selbstlosigkeit genügt. Dies hat das Finanzgericht bejaht, da hoheitliche Aufgaben dem Allgemeinwohl dienen und damit im Grunde gemeinnützige Aufgaben darstellen. Da der Staat an sich jedoch selbst kein Steuersubjekt ist - nur im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art -, bedarf es keiner Regelungen für hoheitliche Tätigkeiten. Nehmen privatrechtliche Gesellschaften im Gemeinwohl liegende Aufgaben war, sollen diese steuerlich begünstigt werden.

Mit der Frage der Selbstlosigkeit wird sich allerdings nun der BFH nochmals befassen, da Revision gegen das Urteil eingelegt wurde.

### 2. Zur Steuervergünstigung für Leistungen einer gemeinnützigen GmbH

Flankierende Leistungen wie z.B. **Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen**, die im Zusammenhang mit steuerfreien Seminaren erbracht werden, unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz für gemeinnützige Leistungen (BFH-Urteil vom 8.3.2012, V R 14/11).

Der BFH stellte in diesem Fall zunächst fest, dass die von der gemeinnützigen GmbH an die Seminarteilnehmer erbrachten Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen keine mit der Aus- und Fortbildung eng verbundene Nebenleistungen sind, die gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ebenso als steuerfrei zu beurteilen wären.

Strittig war die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG, der auf Leistungen von gemeinnützigen Körperschaften anzuwenden ist, sofern diese Leistungen nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, sind dann von der Steuerermäßigung ausgeschlossen, wenn der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die durch Leistungen, welche in unmittelbarem Wettbewerb mit regelbesteuerten Leistungen stehen, erwirtschaftet werden.

Die Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen werden durch die gemeinnützige GmbH zwar gemäß § 68 Nr. 8 AO von einem Zweckbetrieb ausgeführt; sie unterliegen dennoch nicht dem ermäßigten Steuersatz, da die weiteren Voraussetzungen nicht vorliegen. Mit den Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen steht die gemeinnützige GmbH in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen Hotel- und Gastronomiebetreibern, die dem Regelsteuersatz unterliegen.

Angemerkt hat der BFH im Streitfall auch, dass die Steuerermäßigung zudem im Widerspruch zur unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystemrichtlinie gelegen hätte.

In einem weiteren Streitfall ging es um den **Betrieb einer Eissporthalle** durch eine gemeinnützige GmbH (BFH-Urteil vom 18.8.2011, V R 64/09). Auch hier befasste sich der BFH mit der Auslegung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG für Umsätze eines Zweckbetriebs einer gemeinnützigen Körperschaft. Ebenso lehnte der BFH auch in diesem Fall die Steuerermäßigung für den Betrieb der Eissporthalle ab, da die GmbH damit zu nicht steuerbegünstigten Unternehmen mit diesem Tätigkeitsbild in größerem Umfang in Wettbewerb stehe. Unbeachtlich war, ob tatsächlich eine Wettbewerbssituation vorliegt, denn auch eine potenzielle Wettbewerbsverzerrung sei ausreichend.

Der BFH führte aus, dass nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten EG-Richtlinie solche Umsätze auch steuerfrei sein können; hierauf muss sich ein Kläger allerdings im Streitfall berufen, ansonsten ist diese Steuerbefreiung nicht anwendbar.

### 3. Rechtsweg bei Abschluss von Konzessionsverträgen nach § 46 EnWG

Zur gerichtlichen Klärung von Rechtsstreitigkeiten im Vergabeverfahren zum Abschluss eines Konzessionsvertrages nach § 46 EnWG ist der Zivilgerichtsweg zu beschreiben, nicht der Verwaltungsweg (Oberverwaltungsgericht Münster, Beschluss vom 10.2.2012, 11 B 1187/11).

Nach § 46 EnWG ist die Beendigung von Strom- und Gaskonzessionen bekanntzumachen. Konzessionsabgaben sind dabei keine Abgaben im Sinne der Abgabenordnung, sondern privatrechtliche Entgelte für Wegenutzungsrechte. Rechtsstreitigkeiten um Konzessionsabgaben sowie wegen der Benutzung von Straßen für Versorgungsleitungen sind bürgerlich-rechtliche Angelegenheiten. Vor diesem Hintergrund unterliegen auch die Wegenutzungsverträge mit ihrem gesamten Inhalt - insbesondere auch bei Streitigkeiten bezüglich des Abschlusses solcher Verträge - dem Zivilrecht. Der Rechtsweg vor den Verwaltungsgerichten kann daher nicht beschritten werden.

Inhaltlich hat der Senat im Streitfall zudem klargestellt, dass fehlerhafte Auswahlkriterien verfahrensrechtlich den Abbruch des Auswahlverfahrens zur Folge haben; im Anschluss daran kann nur ein neues Auswahlverfahren angestrebt werden. Das Auswahlverfahren selbst und die Auswahlentscheidung in Bezug auf die Vergabe von Konzessionsverträgen unterliegen den allgemeinen wettbewerbsrechtlichen Grundsätzen wie dem Gebot der Gleichbehandlung, der Nichtdiskriminierung und der Transparenz. Werden nicht allen Bewerbern die gleichen Informationen zur Verfügung gestellt oder werden die vorab festgelegten Entscheidungskriterium sowie deren Gewichtung im Vergabeverfahren geändert, liegt ein Verstoß gegen diese Grundsätze vor, mit der Folge, dass das Vergabeverfahren aufzuheben ist.

### 4. BgA bei kommunaler Abfallberatung für Duale Systeme

Die gegen Entgelt geleistete Abfallberatung einer Gebietskörperschaft für das Duale System stellt einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) dar (BFH-Urteil vom 3.4.2012, I R 22/11).

Im Streitfall führte die Gebietskörperschaft aufgrund einer Vereinbarung mit einem Unternehmen, das im Rahmen des Dualen Systems tätig ist, entgeltliche Abfallberatungen zu Standortfragen von Behältern, zur Sauberhaltung von Standortflächen auf öffentlichem Straßenland und zu Systemspezifikationen durch. Grundlage der Vereinbarung war § 6 Abs. 3 Satz 10 der Verpackungsverordnung (VerpackV).

Entgegen der Vorinstanz, die in der Beratung eine hoheitliche Tätigkeit sah, befand der BFH, dass dies eine nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist, die einen BgA begründen. Insbesondere ist die Abfallberatung keine den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern gesetzlich zugewiesene Aufgabe, die gleichzeitig von Unternehmen der Privatwirtschaft nicht wahrgenommen werden dürfe. Das Sammeln und Verwerten der Verpackungsabfälle gehört gemäß VerpackV in den Verantwortungsbereich der Hersteller und Vertrieber von Verpackungen, die dafür Sorge tragen müssen, dass die Endverbraucher über entsprechendes Wissen verfügen. Diese Beratungsleistungen nach § 6 Abs. 3 Satz 10 VerpackV obliegen den Systembetreibern, wobei diese Vorschrift weder anordnet, dass die Beratung nur von öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zu leisten ist, noch von den Dualen Systemen zwingend in Anspruch zu nehmen ist.

Für die Beurteilung unbeachtlich ist, dass das Verhältnis zwischen Systembetreibern und öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern abfallrechtlich und damit öffentlich-rechtlich geprägt ist. Davon, ob sich juristische Personen des öffentlichen Rechts bei ihrem Handeln des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedienen, hängt die Beurteilung der Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art oder als hoheitliche Tätigkeit nicht ab. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob die wirtschaftliche Leistung in gleicher Weise auch von einem privaten Anbieter erbracht werden könnte.

### 5. Zum Anlagenwert für Strom- und Gasnetze im Rahmen der Netzentgeltberechnung

Am 6.6.2012 hat das Oberlandesgericht Düsseldorf in 19 Pilot-Beschwerdeverfahren (u.a. VI-3 Kart 356/07 (V)) entschieden, dass die Festlegung der Beschlusskammer 8 der Bundesnetzagentur (BNetzA) vom 17.10.2007 (BK8-07/272), die bestimmt, welche Preisindizes von den Netzbetreibern bei der Ermittlung der Tagesneuwerte nach § 6 Abs. 3 StromNEV anzuwenden sind, aufgehoben wird.

Die Preisindizes finden gemäß der Festlegung auf alle Entgeltgenehmigungsverfahren Anwendung, die das im Jahr 2006 abgelaufene oder ein früheres Geschäftsjahr zur Grundlage haben. Betroffen sind daher die so genannte 2. Entgeltgenehmigungsrunde aus dem Jahr 2008 und die Festlegung der Erlösobergrenzen für die erste Anreizregulierungsperiode.

Nach der Feststellung des OLG hatte die BNetzA die Anlagenwerte für Strom- und Gasnetze aufgrund der Verwendung unzutreffender Preisindizes zur Ermittlung von Tagesneuwerten fehlerhaft ermittelt. Strittig war insgesamt, inwieweit Netzbetreiber die Preis- und Lohnentwicklung bei den Herstellungskosten ihrer Leitungen und Anlagen berücksichtigen dürfen.

Für die Berechnung der Tagesneuwerte bei Anlagegütern war die BNetzA dazu angehalten, auf Daten der Fachserien 16 (Löhne) und 17 (Erzeugerpreise gewerblicher Produkte) des Statistischen Bundesamtes zurückzugreifen. Da in den Datenbanken keine branchenspezifischen Daten vorliegen, wurden von der BNetzA aus den verwendeten Fachserien so genannte Mischindizes entwickelt, welche die Preisentwicklung der relevanten Anlagegüter abbilden sollten. Das OLG beanstandete dabei insbesondere, dass die verwendeten Daten des Wirtschaftszweiges Produzierendes Gewerbe bei der Entwicklung der Mischindizes die Lohnentwicklung und Produktivität der Anlagen des Strom- und Gasnetzes nicht ausreichend abbilden würden. Repräsentativer wären die Daten des Baugewerbes gewesen. Im Ergebnis waren daher die kalkulierten Kosten für den Erhalt und die Instandhaltung der Netze zu niedrig angesetzt worden.

Die BNetzA hat gegen den Beschluss im Verfahren VI-3 Kart 356/07 (V) Rechtsbeschwerde beim Bundesgerichtshof (EnVR 31/12) eingelegt.

## 6. Kurzhinweise

### 6.1. Ausgleich einer Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Gewinnausschüttung mit verdeckter Einlage

(Finanzgericht München, Urteil vom 12.12.2011, 7 K 3138/10)

Erwirbt eine GmbH von einer ihrem beherrschenden Gesellschafter nahe stehenden Person im Rahmen von Lizenzverträgen urheberrechtliche Nutzungsrechte und fehlt es hierbei an klaren und eindeutigen Vereinbarungen i.S. der BFH-Rechtsprechung zum beherrschenden Gesellschafter, liegen bei der GmbH nicht nur verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) hinsichtlich der von ihr geleisteten Entgeltzahlungen, sondern gleichzeitig auch verdeckte Einlagen hinsichtlich der auf sie übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter „Nutzungsrechte“ vor. Fehlen Anhaltspunkte dafür, dass die GmbH überhöhte Preise gezahlt hat, wird die durch die vGA bedingte Einkommenserhöhung durch die Einkommensminderung aufgrund der verdeckten Einlagen kompensiert.

### 6.2. Zur Körperschaftsteuerlichen Behandlung der Abtretung des Dividendenanspruchs vor Ausschüttung

(Finanzgericht Hessen, Urteil vom 16.2.2012, 4 K 1130/10, Revision beim BFH anhängig: I R 29/12)

Für das "Erhalten" von "Bezügen, die nach § 8b Abs. 1 KStG ... außer Ansatz bleiben" reicht es i.S. von § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG aus, wenn der Körperschaft anstelle der Ausschüttung ein - gegebenenfalls um einen Finanzierungsanteil gekürztes - Entgelt für die Veräußerung des Ausschüttungsauszahlungsanspruchs zufließt. Auf den Umstand,

dass nicht diese Ersatzzuwendung, sondern die der Körperschaft selbst nicht zufließende Ausschüttung bei der ausschüttenden Körperschaft zu einer Körperschaftsteuer-Minderung nach § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG 2006 führt, kommt es nicht an.

### 6.3. Organträgerschaft erfordert ganzjährige Gewerblichkeit

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 23.2.2012, 9 K 3556/10, Revision beim BFH anhängig: I R 40/12)

Eine Personengesellschaft, die nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres gewerbliche Einkünfte i.S. von § 15 EStG erzielt hat, kann keine Organträgerin sein.

### 6.4. Datenabfrage der LRegB BW zur Bestimmung des Ausgangsniveaus gemäß § 6 Abs. 1 ARegV (Gas) nicht zu beanstanden

(Oberlandesgericht Stuttgart, Beschluss vom 15.3.2012, 202 EnWG 10/11)

Die mit Bescheid der LRegB Baden-Württemberg vom 6.5.2011 angeordnete Datenabfrage zur Bestimmung des Ausgangsniveaus für die zweite Regulierungsperiode (Gas) verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot. Auch die Datenabfragen zu den sog. nicht regulierten Bereichen von Mehrspartenunternehmen sind rechtlich nicht zu beanstanden.

### 6.5. Umsatzsteuerbefreiung bei Übertragung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 5.7.2012, C-259/11, DTZ Zadelhoff vof/ Staatssekretaris van Financiën)

Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - zur einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass unter diese Befreiung von der Mehrwertsteuer Umsätze fallen, die zwar auf die Übertragung von Gesellschaftsaktien gerichtet sind, sich jedoch im Wesentlichen auf die von diesen Gesellschaften gehaltenen Immobilien und deren (mittelbare) Übertragung beziehen.

Die unter dem zweiten Gedankenstrich derselben Vorschrift vorgesehene Ausnahme von dieser Befreiung gilt nicht, wenn der Mitgliedstaat von der in Art. 5 Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie eröffneten Möglichkeit, Anteilsrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück begründet, als körperliche Gegenstände zu betrachten, keinen Gebrauch gemacht hat.

### 6.6. Unionsrechtliche Auslegung des Vorsteuerabzugs für Investitionskosten vor Gründung und Eintragung einer Gesellschaft

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 1.3.2012, C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz spotka jawna/Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu)

Die Art. 9, 168 und 169 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach weder die Gesellschafter einer Gesellschaft noch die Gesellschaft selbst ein Recht auf Vorsteu-

erabzug für Investitionskosten geltend machen dürfen, die vor Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft von den Gesellschaftern für die Zwecke und im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft getragen wurden.

Die Art. 168 und 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer Gesellschaft der Vorsteuerabzug versagt ist, wenn die Rechnung vor Eintragung und mehrwertsteuerlicher Erfassung dieser Gesellschaft auf ihre Gesellschafter ausgestellt wurde.

## Sonderfragen

### 1. Umsatzsteuerliche Behandlung der Marktprämie nach § 33g des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG)

(Verfügung der OFD Niedersachsen vom 13.3.2012 - S-7104 -141 - St 172)

Mit Wirkung zum 1.1.2012 ist in § 33g EEG die so genannte Marktprämie eingeführt worden. Die Marktprämie zahlt der Netzbetreiber an Betreiber von Anlagen zur Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien, die anstelle des EEG-Vergütungsmodells die Direktvermarktung ihres Stroms an der Strombörse wählen. An der Strombörse erhalten die Anlagenbetreiber den regulären Marktpreis, der unterhalb des Vergütungsanspruchs nach dem EEG liegt. Die Differenz zwischen der EEG-Abnahmevergütung und dem durchschnittlichen monatlichen Marktpreis an der Strombörse gleicht die Marktprämie aus. Die tatsächliche Menge des direkt vermarkteten Stroms wird über Zählerbestände festgestellt.

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Marktprämie wird voraussichtlich zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erörtert werden. Bis auf Weiteres ist folgende Auffassung zu vertreten:

Die Marktprämie ist Entgelt von dritter Seite für die Stromlieferung des Anlagenbetreibers an den Abnehmer. Strom, der nicht aus erneuerbaren Energien erzeugt wird, ist in der Herstellung wesentlich kostengünstiger und kann demzufolge zu einem Preis veräußert werden, der weit unter dem Preis liegt, den der Anlagenbetreiber für Strom aus erneuerbaren Energien verlangen müsste. Die Marktprämie soll es den Stromkäufern ermöglichen, den aus erneuerbaren Energien erzeugten Strom zu dem Preis zu erwerben, der für herkömmlichen Strom zu zahlen ist. Dies wird erreicht, indem der Strom aus erneuerbaren Energien an der Börse zu

demselben Preis gehandelt wird wie herkömmlicher Strom und der Netzbetreiber durch die Zahlung der Marktprämie die Differenz zur EEG-Vergütung ausgleicht.

Es liegt eine unmittelbare Verbindung zwischen der Marktprämie und der Leistung des Anlagenbetreibers vor, da die Zahlung objektiv gesehen die Stromlieferung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglicht, den der Anlagenbetreiber ohne die Prämie verlangen müsste. Der Anlagenbetreiber erhält die Prämie für die Ausführung eines bestimmten Umsatzes und er hat ein Recht auf Auszahlung der Prämie, sobald er diesen Umsatz ausführt. Die Prämie ergänzt die Entgeltzahlung des Stromabnehmers und kommt ihm zugute, da er den aus erneuerbaren Energien erzeugten Strom zum allgemeinen Marktpreis erwerben kann.

### 2. Verlustnutzung bei Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art; Feststellung der Verluste der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27.4.2012 - S. 2706-341-St 241)

Werden Betriebe gewerblicher Art (BgA) zusammengefasst, ist § 10d EStG auf den BgA anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt (§ 8 Abs. 8 KStG). Verluste der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten BgA abgezogen werden. Sie können jedoch nach Beendigung der Zusammenfassung wieder bei dem BgA berücksichtigt werden, bei dem sie vor der Zusammenfassung entstanden waren. In Zeiten der Zusammenfassung unterbleiben (weitere) Feststellungen der bisherigen Verlustvorträge aus Zeiten vor der Zusammenfassung. Es besteht insoweit auch keine Erklärungspflicht der Steuerpflichtigen.

Nach Beendigung der Zusammenfassung obliegt es zwar dem Steuerpflichtigen, einen nunmehr wieder zu berücksichtigenden Verlustvortrag nachzuweisen. Zur Vermeidung von Nachweisschwierigkeiten und sich evtl. daraus ergebenden Rechtsstreitigkeiten sollen jedoch bei der Zusammenfassung von BgA die letzten vor Zusammenfassung erfolgten Verlustfeststellungen der einzelnen BgA in den nicht auszusondernden Akten vorgehalten werden.

### 3. Steuerliche Behandlung der Weiterleitung von Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto durch eine zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts

(OFD Münster, Verfügung vom 11.7.2012 - S 2750a - 216 - St 13 - 33)

Es ist die Frage aufgetreten, welche Besteuerungsfolgen bei dem mittelbaren Empfänger einer Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto eintreten, wenn diese von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft über eine zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts zum Empfänger "durchgeleitet" wird.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann in Fällen, in denen einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über andere juristische Personen des öffentlichen Rechts eine Einlagenrückgewähr zufließt, aus sachlichen Billigkeitsgründen die Tz. 11 des BMF-Schreibens vom 11.9.2002, BStBl 2002 I S. 935, entsprechend angewendet werden.

Der Betrieb gewerblicher Art, der die durchgeleiteten Beteiligungserträge erhält, hat den Betrag der Einlagenrückgewähr durch die Bescheinigung i.S. des § 27 Abs. 3 KStG nachzuweisen, die der Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgestellt worden ist, über die ihm die Einlagenrückgewähr zufließt.

Voraussetzung für die Anwendung der Billigkeitsregelung ist ferner, dass die weitergeleitete Einlagenrückgewähr in der Steuerbilanz des Betriebs gewerblicher Art mit der Bilanzposition "Beteiligung" an der juristischen Person des öffentlichen Rechts verrechnet worden ist.

Bei den von dieser Billigkeitsmaßnahme begünstigten Personen führt die Einlagenrückgewähr daher nicht zu steuerpflichtigen Erträgen. Die Einlagenrückgewähr unterliegt der Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 2 KStG, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt (Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 28.4.2003, BStBl 2003 I S. 292).

### 4. Bilanzänderung bei Mitunternehmerschaften

(OFD Münster, Verfügung vom 13.7.2012 - S 2141 - 63 - St 12 - 33)

Hinsichtlich der Frage, ob der für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erforderliche enge sachliche Zusammenhang von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung auch im Verhältnis der verschiedenen Bilanzen einer Mitunternehmerschaft zueinander bestehen kann, wird nach Abstimmung auf Bund/Länderebene folgende Auffassung vertreten:

Ein enger sachlicher Zusammenhang als Voraussetzung für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG kann auch zwischen Gesamthandelsbilanz und Ergänzungs- oder Sonderbilanz sowie zwischen den Ergänzungs- und Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer bestehen. Es ist vorgesehen, die EStR im Rahmen der EStÄR 2012 um eine entsprechende Aussage zu ergänzen.

Subjekt der Gewinnermittlung ist nach der so genannten Einheitsbetrachtung nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die Mitunternehmerschaft selbst. Bei der Auslegung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist daher auf die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft abzustellen und hierbei auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise (die nur in eng begrenzten Einzelfällen, z. B. bei der Anwendung des § 6b EStG stattfindet) zu verzichten. Hierdurch eintretende Gewinnverschiebungen zwischen den Mitunternehmern stehen dem nicht entgegen.

### 5. Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung: Ansatz niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungsbeträge in der steuerlichen Gewinnermittlung

(OFD Münster, Verfügung vom 13.7.2012 - S 2170a - 234 - St 12 - 33)

Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (Maßgeblichkeitsprinzip). Ein anderer Ansatz ist nur dann zulässig, wenn steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte bestehen oder im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wurde (§ 5 Abs. 6 EStG, vgl. auch BMF-Schreiben vom 12.3.2010, BStBl 2010 I S. 239 und vom 22.6.2010, BStBl 2010 I S. 597, EStH 2011 Anhang 9 III).

Insbesondere aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) kommt es nunmehr im Bereich der handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen zu erheblichen Wertveränderungen. So sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dabei sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG keiner bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, führt dies häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger ist als der steuerrechtliche, denn handelsrechtlich erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus (IDW RH HFA 1.009 vom 23.6.2010, IDW Fachnachrichten 2010 S. 354, Rn. 9).

Hinsichtlich der Frage, ob nunmehr der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste und damit niedrigere Wert über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz die Wertobergrenze bildet, oder ob der nicht abgezinste höhere steuerrechtliche Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung zum Ansatz kommt, wird aufgrund einer bundesweiten Abstimmung folgende Rechtsauffassung vertreten:

Entsprechend dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu Nummer 3a des § 6 Absatz 1 EStG und der Erläuterung in der Gesetzesbegründung hierzu (BT-Drs. 14/443 S. 23) ist der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert ist.

## 6. Umsatzsteuer: Entstehung der Steuer in den Fällen des unrichtigen Steuerausweises (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG i.V.m. § 14c Abs. 1 UStG); Konsequenzen des BFH-Urteils vom 8.9.2011, V R 5/10

(BMF-Schreiben vom 25.7.2012 - IV D 2 - S 7270/12/1000)

Mit Urteil vom 8.9.2011, V R 5/10 hat der BFH entschieden, dass die Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises in der Rechnung nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 erst mit der Ausgabe der Rechnung entsteht. Im entschiedenen Fall hatte der Unternehmer für im Inland nicht steuerbare Leistungen Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausgegeben.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 2.7.2012 - IV D 2 - S

7287-a/09/10004: 003 (2012/0449475) geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu Abschnitt 13.6. folgende Angabe eingefügt:

"13.7. Entstehung der Steuer in den Fällen des unrichtigen Steuerausweises"

2. Nach Abschnitt 13.6. wird folgender neuer Abschnitt 13.7. angefügt:

"13.7. Entstehung der Steuer in den Fällen des unrichtigen Steuerausweises"

<sup>1</sup>In den Fällen des unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG, Abschnitt 14c.1) entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a oder Buchstabe b UStG entsteht, spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. <sup>2</sup>Weist der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte in einer Rechnung über eine steuerpflichtige Leistung einen höheren Steuerbetrag aus, als der leistende Unternehmer nach dem Gesetz schuldet, entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 erster Halbsatz UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Unternehmer U verkauft im Voranmeldungszeitraum Januar 01 einen Rollstuhl (Position 8713 des Zolltarifs) für insgesamt 238 € und weist in der am 2.2.01 ausgegebenen Rechnung unter Anwendung des Steuersatzes 19 % eine darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von 38 € gesondert aus.

<sup>2</sup>Sowohl die gesetzlich geschuldete Steuer in Höhe von 7 % als auch der nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG geschuldete Mehrbetrag entstehen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 01.

<sup>3</sup>Wird hingegen in einer Rechnung über eine nicht steuerbare oder steuerfreie Leistung Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 zweiter Halbsatz UStG im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.2011, V R 5/10).

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Im Rahmen einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) veräußert Unternehmer U am 15.12.01 sein Unternehmen an einen anderen Unternehmer. <sup>2</sup>Am 2.2.02 gibt U eine Rechnung aus, in der er irrtümlich Umsatzsteuer gesondert ausweist.

<sup>3</sup>Die nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG geschuldete Steuer entsteht mit Ausgabe der Rechnung am 2.2.02."

3. In Abschnitt 14c.1 Abs. 1 wird nach Satz 6 folgender neuer Satz 7 angefügt:

"<sup>7</sup>Zur Steuerentstehung vgl. Abschnitt 13.7."

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

## 7. Umsatzsteuer: Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung zum 1.7.2011 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011

(BMF-Schreiben vom 2.7.2012 - IV D 2 - S 7287 a/09/10004 :003)

Durch die Neufassung des § 14 Absatz 1 und 3 UStG durch Artikel 5 Nr. 1 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1.11.2011 (BGBl I S. 2131) sind die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1.7.2011 neu gefasst worden. Eine elektronische Rechnung ist nach § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG n.F. eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Die Anforderungen an die Übermittlung elektronischer Rechnungen sind gegenüber der bisherigen Rechtslage deutlich reduziert. Nunmehr können u. a. auch Rechnungen, die per E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang) übermittelt werden, zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Bisher wurden auf elektronischem Weg übermittelte Rechnungen umsatzsteuerlich nur anerkannt, wenn eine qualifizierte elektronische Signatur (§ 14 Absatz 3 Nummer 1 UStG a.F.) oder ein EDI-Verfahren (§ 14 Absatz 3 Nummer 2 UStG a.F.) verwendet wurden. Dies entsprach den unionsrechtlichen Regelungen nach Artikel 233 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe a und b und Absatz 2 MwStSystRL. Der Gesetzgeber hat nunmehr von der Option nach Artikel 233 Absatz 1 Satz 2 MwStSystRL Gebrauch gemacht, die es den Mitgliedstaaten freistellt, auch Rechnungen anzuerkennen, die auf andere Weise elektronisch übermittelt oder bereitgestellt werden.

In Anlehnung an Artikel 233 MwStSystRL in der ab dem 1.1.2013 geltenden Fassung (Änderung durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates zu den Rechnungsstellungsvorschriften vom 13.7.2010, ABI. EU 2010 L 189 Seite 1) sind Papier- und elektronische Rechnungen ab dem 1.7.2011 umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln (§ 14 Absatz 1 UStG n.F.). Die Gleichstellung führt zu keiner Erhöhung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Papierrechnung.

Sowohl bei Papier- als auch bei elektronischen Rechnungen müssen nach § 14 Absatz 1 UStG n. F. die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen können. § 14 Absatz 3 Nummer 1 und 2 UStG n.F. nennt deshalb die qualifizierte elektronische Signatur oder die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz und den elektronischen Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen

Datenaustauschs (ABI. EG 1994 L 338 Seite 98) nur noch als Beispiele für Technologien, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleisten. Dies entspricht Artikel 233 Absatz 2 MwStSystRL in der Fassung der Richtlinie 2010/45/EU des Rates zu den Rechnungsstellungsvorschriften vom 13.7.2010, a.a.O.

Das innerbetriebliche Kontrollverfahren im Sinne des § 14 Absatz 1 UStG n.F. dient nicht dazu, die materiellrechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG zu überprüfen. Ebenso wenig soll die inhaltliche Ordnungsmäßigkeit der Rechnung hinsichtlich der nach §§ 14 Absatz 4, 14a UStG erforderlichen Angaben gewährleistet werden. Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnungen sichergestellt werden. Eine inhaltlich richtige Rechnung (gemeint: richtige Leistung, richtiger Leistender, richtiges Entgelt, richtiger Zahlungsempfänger) rechtfertigt die Annahme, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind. D.h. die Rechnung wurde weder ge- noch verfälscht oder auf andere Weise verändert; die Rechnung entspricht der erbrachten Leistung. Die Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollverfahren haben sich an dieser Zielrichtung zu orientieren.

In der Praxis werden sich die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Teilen überschneiden. Ist der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG gegeben sind, kommt der Frage der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens in dem konkreten Einzelfall keine eigenständige Bedeutung mehr zu und kann insbesondere nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

Unter innerbetrieblichen Kontrollverfahren im Sinne des § 14 Absatz 1 UStG n.F. sind Verfahren zu verstehen, die der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinen Zahlungsverpflichtungen einsetzt. Der Unternehmer ist in der Wahl des Verfahrens frei. Er wird im eigenen Interesse insbesondere überprüfen, ob:

- die Rechnung in der Substanz korrekt ist, d.h. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in dargestellter Qualität und Quantität erbracht wurde,
- der Rechnungsaussteller also tatsächlich den behaupteten Zahlungsanspruch hat,
- die vom Rechnungssteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und ähnliches,

um zu gewährleisten, dass er tatsächlich nur die Rechnungen begleicht, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist.

Ein innerbetriebliches Kontrollverfahren erfüllt die Anforderungen des § 14 Absatz 1 UStG n.F., wenn es einen verlässlichen Prüfpfad gibt, durch den ein

Zusammenhang zwischen der Rechnung und der zugrunde liegenden Leistung hergestellt werden kann. Dies kann im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens erfolgen, aber z.B. auch durch einen manuellen Abgleich der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen (z.B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein, Überweisungs- oder Zahlungsbeleg). Es werden keine technischen Verfahren vorgegeben, die die Unternehmen verwenden müssen. Das innerbetriebliche Kontrollverfahren unterliegt keiner gesonderten Dokumentationspflicht. Allerdings ist der Steuerpflichtige nach wie vor verpflichtet, die Voraussetzungen des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nachzuweisen.

Papier- und elektronische Rechnungen sind nach § 14b UStG zehn Jahre aufzubewahren. Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden (§ 14b Absatz 1 Satz 2 UStG n.F.).

Die Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere §§ 146, 147, 200 AO), die "Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS -" (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7.11.1995, BStBl 1995 I S. 738) sowie die "Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen" (GDPdU) bleiben unberührt.

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Dass der Unternehmer hinsichtlich der Rechnung auch die Anforderungen an die Aufbewahrung nach § 14b UStG, § 147 AO einschließlich GoBS und GDPdU erfüllt, ist danach nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach § 14b UStG, kann dies als eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 26a Absatz 1 Nummer 2 UStG geahndet werden. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG bleibt hiervon zwar unberührt, der Unternehmer trägt nach allgemeinen Grundsätzen jedoch die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen. Sind Unterlagen für den Vorsteuerabzug unvollständig oder nicht vorhanden, kann der Unternehmer den Nachweis, dass er eine ordnungsgemäße Rechnung besaß, mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Mitteln führen (vgl. Abschnitt 15.11 Absatz 1 Satz 2 UStAE). Im Übrigen kann das Finanzamt die abziehbare Vorsteuer unter bestimmten Voraussetzungen schätzen oder aus Billigkeitsgründen ganz oder teilweise anerkennen, sofern im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (vgl. Abschnitt 15.11 Absatz 5 ff UStAE).

Werden für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet werden, schuldet der Unternehmer den hierin ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14c Absatz 1 UStG (vgl. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 UStAE). Dies gilt jedoch nicht, wenn inhaltlich identische (§ 14 Absatz 4 UStG) Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden. Besteht eine Rechnung aus mehreren Dokumenten,

sind diese Regelungen für die Dokumente in ihrer Gesamtheit anzuwenden.

Aufgrund der Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung ist zur Sicherstellung einer effektiven Umsatzsteuerkontrolle § 27b Absatz 2 UStG ergänzt worden. Mit der Änderung wird geregelt, dass bei den der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalten der Unternehmer dem Amtsträger auf Verlangen Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren hat, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden (§ 27b Absatz 2 Satz 2 UStG); es reicht nicht aus, wenn der Unternehmer nur entsprechende Papiausdrucke aus dem Datenverarbeitungssystem bereitstellt. Soweit dies für die Feststellung der der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte erforderlich ist, hat der die Umsatzsteuer-Nachschau durchführende Amtsträger das Recht, hierfür die eingesetzten Datenverarbeitungssysteme zu nutzen.

#### *1. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses*

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBl 2010 I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 19.6.2012 - IV 0 3 - S 7170/10/10012 (2012/0542896), geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 14.4 wird wie folgt neu gefasst:

"14.4 Echtheit und Unversehrtheit von Rechnungen

(1) <sup>1</sup>Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers elektronisch zu übermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 7 UStG).

<sup>2</sup>Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf dabei keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll.

<sup>3</sup>Die Zustimmung kann z.B. in Form einer Rahmenvereinbarung (z.B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) erklärt werden. <sup>4</sup>Sie kann auch nachträglich erklärt werden. <sup>5</sup>Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.

(2) <sup>1</sup>Eine elektronische Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. <sup>2</sup>Der Rechnungsaussteller ist - vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers - frei in seiner Entscheidung, in welcher Weise er elektronische Rechnungen übermittelt. <sup>3</sup>Elektronische Rechnungen können z.B. per E-Mail (ggf. mit-Bilddatei- oder Textdokumentanhang) oder De-Mail (vgl. De-Mail-Gesetz vom 28.4.2011, BGBl 2011 I S. 666), per Computer-Fax oder Faxserver, per Web-Download oder per EDI übermittelt werden. <sup>4</sup>Eine von Standard-Telefax an Standard-Telefax oder von Computer-Telefax/Fax-Server an

Standard-Telefax übermittelte Rechnung gilt als Papierrechnung.

(3) <sup>1</sup>Papier- und elektronische Rechnungen werden ordnungsgemäß übermittelt, wenn die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sind; sie sind auch inhaltlich ordnungsgemäß, wenn alle erforderlichen Angaben nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG enthalten sind. <sup>2</sup>Die Echtheit der Herkunft einer Rechnung ist gewährleistet, wenn die Identität des Rechnungsausstellers sichergestellt ist. <sup>3</sup>Die Unversehrtheit des Inhalts einer Rechnung ist gewährleistet, wenn die nach dem UStG erforderlichen Angaben während der Übermittlung der Rechnung nicht geändert worden sind. <sup>4</sup>Eine Rechnung gilt als lesbar, wenn sie für das menschliche Auge lesbar ist; Rechnungsdaten, die per EDI-Nachrichten, XML-Nachrichten oder anderen strukturierten elektronischen Nachrichtenformen übermittelt werden, sind in ihrem Originalformat nicht lesbar, sondern erst nach einer Konvertierung.

#### *Innerbetriebliche Kontrollverfahren*

(4) Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung müssen, sofern keine qualifizierte elektronische Signatur verwendet oder die Rechnung per elektronischen Datenaustausch (EDI) übermittelt wird (vgl. Absätze 7 bis 10), durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen kann, gewährleistet werden (§ 14 Abs. 1 Satz 5 und § 6 UStG).

(5) <sup>1</sup>Als innerbetriebliches Kontrollverfahren im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG ist ein Verfahren ausreichend, das der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt, um zu gewährleisten, dass nur die Rechnungen beglichen werden, zu deren Begleichung eine Verpflichtung besteht. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann hierbei auf bereits bestehende Rechnungsprüfungssysteme zurückgreifen. <sup>3</sup>Es werden keine technischen Verfahren vorgegeben, die der Unternehmer verwenden muss. <sup>4</sup>Es kann daher ein EDV-unterstütztes, aber auch ein manuelles Verfahren sein.

(6) <sup>1</sup>Ein innerbetriebliches Kontrollverfahren erfüllt die Anforderungen des § 14 Abs. 1 UStG, wenn es einen verlässlichen Prüfpfad beinhaltet, durch den ein Zusammenhang zwischen der Rechnung und der zu Grunde liegenden Leistung hergestellt werden kann. <sup>2</sup>Dieser Prüfpfad kann z.B. durch (manuellen) Abgleich der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen (z.B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein oder Überweisung bzw. Zahlungsbeleg) gewährleistet werden. <sup>3</sup>Das innerbetriebliche Kontrollverfahren und der verlässliche Prüfpfad unterliegen keiner gesonderten Dokumentationspflicht. <sup>4</sup>Eine inhaltlich zutreffende Rechnung - insbesondere Leistung, Entgelt, leistender Unternehmer und Zahlungsempfänger sind zutreffend angegeben - rechtfertigt die Annahme, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des

Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind.

#### *Qualifizierte elektronische Signatur und elektronischer Datenaustausch (EDI)*

(7) Beispiele für Technologien, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts bei einer elektronischen Rechnung gewährleisten, sind zum einen die qualifizierte elektronische Signatur (§ 2 Nr. 3 SigG) oder die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung (§ 2 Nr. 15 SigG) und zum anderen der elektronische Datenaustausch (EDI) nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs (ABl. EG 1994, L 338 S. 98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 und 2 UStG).

(8) <sup>1</sup>Zur Erstellung einer qualifizierten elektronischen Signatur nach § 2 Nr. 3 oder Nr. 15 SigG wird ein qualifiziertes Zertifikat benötigt, das von einem Zertifizierungsdiensteanbieter ausgestellt wird und mit dem die Identität des Zertifikatsinhabers bestätigt wird (§ 2 Nr. 7 SigG). <sup>2</sup>Dieses Zertifikat kann nach § 2 Nr. 7 SigG nur auf natürliche Personen ausgestellt werden. <sup>3</sup>Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen bevollmächtigt werden, für den Unternehmer zu signieren. <sup>4</sup>Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden. <sup>5</sup>Der Zertifikatsinhaber kann zusätzliche Attribute einsetzen (vgl. § 7 SigG). <sup>6</sup>Ein Attribut kann z.B. lauten "Frau Musterfrau ist Handlungsbevollmächtigte des Unternehmers A und berechtigt, für Unternehmer A Rechnungen bis zu einer Höhe von 100 000 € Gesamtbetrag zu unterzeichnen". <sup>7</sup>Auch Vertreterregelungen und gegebenenfalls erforderliche Zeichnungsberechtigungen, die an die Unterzeichnung durch mehrere Berechtigte gekoppelt sind, können durch Attribute abgebildet werden. <sup>8</sup>Nach § 5 Abs. 3 SigG kann in einem qualifizierten Zertifikat auf Verlangen des Zertifikatsinhabers anstelle seines Namens ein Pseudonym aufgeführt werden. <sup>9</sup>Das Finanzamt hat nach § 14 Abs. 2 SigG einen Anspruch auf Auskunft gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter, soweit dies zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist. <sup>10</sup>Für die Erstellung qualifizierter elektronischer Signaturen sind alle technischen Verfahren (z.B. Smart-Card, "Kryptobox") zulässig, die den Vorgaben des SigG entsprechen. <sup>11</sup>Der Rechnungsaussteller kann die Rechnungen auch in einem automatisierten Massenverfahren signieren. <sup>12</sup>Es ist zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer qualifizierten elektronischen Signatur an den Empfänger zu übermitteln.

(9) Voraussetzung für die Anerkennung von im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen

Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. EG 1994, L 338, S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.

*Echtheit und Unversehrtheit bei besonderen Formen der Rechnungsstellung*

(10) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 9 gelten entsprechend für Gutschriften (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), Rechnungen, die im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG) sowie für Anzahlungsrechnungen (§ 14 Abs. 5 UStG). <sup>2</sup>Wird eine Gutschrift ausgestellt, ist der leistende Unternehmer als Gutschriftsempfänger zur Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens entsprechend Absätzen 4 bis 6 verpflichtet. <sup>3</sup>Der Dritte ist nach § 93 ff. AO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten. <sup>4</sup>Der Empfänger einer elektronischen Rechnung, die mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, kann die ihm nach den GDPdU vorgeschriebenen Prüfungsschritte auch auf einen Dritten übertragen. <sup>5</sup>Dies gilt insbesondere für die entsprechende Prüfung einer elektronischen Rechnung in Form einer Gutschrift mit einer qualifizierten elektronischen Signatur.

(11) Bei Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ist es für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht zu beanstanden, wenn der Fahrausweis im Online-Verfahren abgerufen wird und durch das Verfahren sichergestellt ist, dass eine Belastung auf einem Konto erfolgt."

2. Abschnitt 14.7 Absatz 3 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

"<sup>4</sup>Zur Erstellung von Fahrausweisen im Online-Verfahren vgl. Abschnitt 14.4 Absatz 11."

3. Abschnitt 14.11 Absatz 1 Satz 6 wird gestrichen.

4. Abschnitt 14b. 1 Absatz 5 und 6 werden wie folgt gefasst:

"(5) <sup>1</sup>Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 2 UStG - Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit der Rechnung - erfüllen. <sup>2</sup>Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig. <sup>3</sup>Sollte die Rechnung auf Thermopapier ausgedruckt sein, ist sie durch einen nochmaligen Kopiervorgang auf Papier zu konservieren, das für den gesamten Aufbewahrungszeitraum nach § 14b Absatz 1 UStG lesbar ist. Dabei ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche, auf Thermopapier ausgedruckte Rechnung aufzubewahren.

(6) <sup>1</sup>Die Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere §§ 146, 147, 200 AO), die "Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS-" (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7.11.1995, BStBl 1995 I S. 738) sowie die "Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen" (GDPdU) bleiben unberührt. <sup>2</sup>Wird eine elektronische Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur übermittelt, ist auch die Signatur an sich als Nachweis über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren, selbst wenn nach anderen Vorschriften die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist."

5. Abschnitt 14b.1 Absatz 10 wird wie folgt gefasst:

"(10) <sup>1</sup>Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach § 14b UStG, kann dies als eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 26a Abs. 1 Nr.2 UStG geahndet werden. <sup>2</sup>Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bleibt hiervon zwar unberührt, der Unternehmer trägt nach allgemeinen Grundsätzen jedoch die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen. <sup>3</sup>Verletzungen der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) und der "Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen" (GDPdU) wirken sich ebenfalls nicht auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug aus, sofern die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachgewiesen werden (vgl. Abschnitt 15.11 Abs. 1 Satz 3). <sup>4</sup>Sind Unterlagen für den Vorsteuerabzug unvollständig oder nicht vorhanden, kann das Finanzamt die abziehbare Vorsteuer unter bestimmten Voraussetzungen schätzen oder aus Billigkeitsgründen ganz oder teilweise anerkennen, sofern im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (vgl. Abschnitt 15.11 Abs. 5 ff)."

6. Abschnitt 14c.1 Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

"(4) <sup>1</sup>§ 14c Abs. 1 UStG gilt auch, wenn der Steuerbetrag von einem zu hohen Entgelt berechnet wurde (bei verdecktem Preisnachlass vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 4). <sup>2</sup>Sind für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet wurden, schuldet der leistende Unternehmer den hierin gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994, XI R 54/93, BStBl 1994 11 S. 718). <sup>3</sup>Dies gilt nicht, wenn inhaltlich identische (s. § 14 Abs. 4 UStG) Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden. <sup>4</sup>Besteht eine Rechnung aus mehreren Dokumenten, sind diese Regelungen für die Dokumente in ihrer Gesamtheit anzuwenden."

7. Abschnitt 15.5 wird wie folgt geändert:

Nach Absatz 8 wird folgender Absatz 9 eingefügt:

"(9) Zum Vorsteuerabzug von Fahrausweisen, die im Online-Verfahren abgerufen werden, vgl. Abschnitt 14.4 Abs. 11."

8. Abschnitt 27b. 1 Abs. 4,5,6 und 8 werden wie folgt gefasst:

"(4) Sobald der Amtsträger

- der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will,
- den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere umsatzsteuerrelevante Urkunden vorzulegen oder - wenn die Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden - die gespeicherten Daten einzusehen oder
- den Steuerpflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen,

hat er sich auszuweisen.

(5) <sup>1</sup>Im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau dürfen grundsätzlich nur Grundstücke und Räume betreten werden, die gewerblich oder beruflich selbstständig genutzt werden; unschädlich ist, wenn sie auch zu Wohnzwecken genutzt werden. <sup>2</sup>Das Betreten muss dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Umsatzbesteuerung erheblich sein können. <sup>3</sup>Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Umsatzsteuer-Nachschau nicht. <sup>4</sup>Das bloße Betreten oder Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. <sup>5</sup>Ein Betreten der Grundstücke und Räume ist während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zulässig. <sup>6</sup>Die Umsatzsteuer-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird. <sup>7</sup>Der Unternehmer hat auf Verlangen dem Amtsträger Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. <sup>8</sup>Wurden die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte betreffenden Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, hat der Unternehmer dem Amtsträger auf Verlangen Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren (§ 27b Abs. 2 Satz 2 UStG); es reicht nicht aus, wenn der Unternehmer nur entsprechende Papierausdrucke aus dem Datenverarbeitungssystem bereitstellt. <sup>9</sup>Soweit erforderlich, ist der Amtsträger befugt, das Datenverarbeitungssystem des Unternehmers zu nutzen (§ 27b Abs. 2 Satz 3 UStG). <sup>10</sup>Hierbei ist es dem Unternehmer freigestellt, ob er dem Amtsträger einen entsprechenden Lesezugriff einräumt oder ob er selbst bzw. eine

von ihm beauftragte Person dafür sorgt, dass der Amtsträger unverzüglich Einsicht in die entsprechenden Daten erhält. <sup>11</sup>Zur Kostentragung durch den Unternehmer gilt § 147 Abs. 6 Satz 3 AO sinngemäß. <sup>12</sup>Kommt der Unternehmer seinen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau nicht nach, liegt es im Ermessen des Amtsträgers, zu einer Außenprüfung nach § 193 AO überzugehen.

(6) <sup>1</sup>Da die Umsatzsteuer-Nachschau keine Außenprüfung im Sinne des §§ 193 ff. AO darstellt, finden insbesondere die §§ 147 Abs. 6 Sätze 1 und 2, 201, 202 AO keine Anwendung. <sup>2</sup>Ein Prüfungsbericht ist nicht zu fertigen. <sup>3</sup>Sollen auf Grund der Umsatzsteuer-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren (§ 91 AO).

(8) <sup>1</sup>Ein Verwaltungsakt liegt dann vor, wenn der Amtsträger Maßnahmen ergreift, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichten sollen. <sup>2</sup>Ein Verwaltungsakt liegt insbesondere vor, wenn der Amtsträger den Steuerpflichtigen auffordert,

- das Betreten der nicht öffentlich zugänglichen Geschäftsräume zu dulden,
- Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere umsatzsteuerrelevante Urkunden vorzulegen oder - wenn die Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden - die gespeicherten Daten einzusehen oder
- Auskunft zu erteilen.

Ein derartiger Verwaltungsakt ist grundsätzlich mit Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO (insbesondere durch unmittelbaren Zwang nach § 331 AO) durchsetzbar."

## II. Anwendung

Die unter Abschnitt I Nr. 1 bis 8 dargestellten Änderungen bzw. Ergänzungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sind nach Artikel 18 Absatz 3 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1.11.2011 (BGBl 2011 I S. 2131) ab dem 1.7.2011 anzuwenden und gelten für alle Rechnungen über Umsätze, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt worden sind (§ 27 Absatz 18 UStG). Wird eine elektronische Rechnung über einen Umsatz, der vor dem 1.7.2011 ausgeführt und abgerechnet worden ist (vgl. § 27 Absatz 18 UStG), nach dem 30.6.2011 berichtigt, wird es nicht beanstandet, wenn für die Berichtigung der Rechnung die ab dem 1.7.2011 geltende gesetzliche Regelung des § 14 UStG zu Grunde gelegt wird. Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt I veröffentlicht.