Urteil vom 16. Januar 2014, V R 28/13

Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in der Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs - Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen

BFH V. Senat

UStG § 14, UStG § 14a, UStG § 15, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst b, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 28. November 2012, Az: 5 K 5274/10

Leitsätze

Zur Identifizierung einer abgerechneten Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) können andere Geschäftsunterlagen herangezogen werden, wenn das Abrechnungsdokument selbst darauf verweist und diese eindeutig bezeichnet (Bestätigung der Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c bb). Die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen müssen der Rechnung nicht beigefügt sein .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betätigte sich im Streitjahr 2004 als Immobilienmakler. Mit Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 stellte die C-GmbH dem Kläger Beträge in Höhe von ... € und ... € zuzüglich Umsatzsteuer (16 v.H.) in Höhe von ... € und ... € in Rechnung. Zur Beschreibung der mit den Rechnungen abgerechneten Leistungen wird in der Rechnung vom 28. Dezember 2004 u.a. ausgeführt: "gemäß unserer Vereinbarung zum Projekt der X-AG '...' berechnen wir Ihnen die von uns erbrachten Leistungen wie folgt:"; in der Rechnung vom 30. Dezember 2004 wird ausgeführt: "gemäß unserer Vereinbarung zum Projekt L. F. der X-AG erlauben wir uns unsere erbrachten Leistungen wie folgt in Rechnung zu stellen:". Im Folgenden wurde der Einsatz einer Person (in der Rechnung vom 30. Dezember 2004 namentlich benannt) unter Angabe der Anzahl der Tage der eingesetzten Person im jeweiligen Monat und des jeweils zu Grunde liegenden Tagessatzes (netto) sowie die daraus resultierende monatliche Gesamtsumme (netto) abgerechnet. Die in Bezug genommene Vereinbarung zwischen der C-GmbH und dem Kläger war der Rechnung nicht beigefügt.

2 In der beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 (Streitjahr) machte der Kläger u.a. die in den Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung erließ das FA am 1. Oktober 2009 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen versagt wurde.

3 Sowohl der dagegen eingelegte Einspruch als auch die nach Ergehen der Einspruchsentscheidung erhobene Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil aus den in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (DStRE) 2013, 1453 veröffentlichten Gründen ab. Dazu führte es im Wesentlichen aus, dass die Rechnungen keine hinreichende Leistungsbeschreibung enthielten. Die Bezugnahme in der Rechnung auf die "Vereinbarungen" zu bestimmten Projekten genüge den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung schon deshalb nicht, weil diese Vereinbarung den Rechnungen nicht beigefügt worden sei.

4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Die beiden Rechnungen seien ordnungsgemäß i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr gültigen Fassung (UStG), insbesondere enthielten sie ausreichende Angaben zu Umfang und Art der sonstigen Leistung i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG. In diesem Zusammenhang sei die Bezugnahme in den Rechnungen auf andere Geschäftsunterlagen zulässig, ohne dass diese Unterlagen der Rechnung beigefügt sein müssten. Zudem habe das

FG die Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es den Antrag des Klägers unberücksichtigt gelassen habe, die in den Rechnungen in Bezug genommene Vereinbarung zur Kenntnis zu nehmen.

5 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 29. November 2012 5 K 5274/10 aufzuheben und der Klage stattzugeben.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 Entgegen der Auffassung des FG fehlt es nicht deshalb an einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung i.S. der § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 14, 14a UStG, weil die in den Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 in Bezug genommene Vereinbarung, die der Identifizierung der abgerechneten Leistung i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG dienen soll, diesen nicht beigefügt war. Die Feststellungen des FG reichen indes nicht aus, um über den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen abschließend entscheiden zu können.

9 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

10 a) Die dem Unternehmer erteilte Rechnung muss den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. September 2010 V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.2.). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat daher nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG Angaben über den Umfang und die Art der sonstigen Leistung zu enthalten.

11 Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist für das Streitjahr Art. 22 Abs. 3 Buchst. b sechster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) i.d.F. der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung (Rechnungs-Richtlinie). Hiernach mussten ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke u.a. "die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung" enthalten.

12 b) Nach ständiger Rechtsprechung muss die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung, über die abgerechnet worden ist, ermöglichen. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzung erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (z.B. BFH-Urteile vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.a; vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.a). Zur Identifizierung der abgerechneten Leistung können andere Geschäftsunterlagen herangezogen werden. Voraussetzung ist dabei, dass das Abrechnungsdokument selbst auf die anderen Geschäftsunterlagen verweist und die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet (BFH-Urteile in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c bb; in BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.b).

13 2. Die Vorentscheidung ist von anderen Voraussetzungen ausgegangen und war deshalb aufzuheben.

14 Im Streitfall enthalten die Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 hinreichende Angaben zum Umfang der von der C-GmbH abgerechneten Leistungen. In beiden Rechnungen wird jeweils die Leistung für den Personaleinsatz für eine bestimmte Anzahl von Tagen innerhalb eines bestimmten Monats unter Angabe des Tagessatzes für eine Person abgerechnet (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. Mai 2013 C-271/12, Petroma Transports SA, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 591, unter Rdnrn. 32 und 35 f.). Zur Identifizierung der Art der sonstigen Leistung verweist die Abrechnung auf die hinreichend konkretisierte

Vereinbarung zwischen dem Kläger und der C-GmbH zum "Projekt L. F. der X-AG". Entgegen dem FG-Urteil ist es nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ausreichend, wenn die Rechnung auf die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen verweist und diese Unterlagen --für Zwecke der Identifizierung-- eindeutig bezeichnet sind (BFH-Urteil in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c bb; in BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.b). Sie müssen der Rechnung hingegen nicht beigefügt sein. Bestätigt wird dies durch § 31 Abs. 3 Satz 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung. Danach muss eine in Bezug genommene andere Geschäftsunterlage beim Rechnungsaussteller und beim Rechnungsempfänger lediglich "vorhanden" sein. Dies setzt keine physische Verbindung mit der Rechnung als Urkunde voraus.

15 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie ist deshalb zur Nachholung der fehlenden Feststellungen an das FG zurückzuverweisen. Es ist noch zu klären, ob die Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG genügen und ob die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen.

16 a) Das FG wird hinsichtlich der Rechnungen vom 28. und 30. Dezember 2004 neben den übrigen Voraussetzungen der §§ 14, 14a UStG insbesondere festzustellen haben, ob aufgrund der in Bezug genommenen Vereinbarung zwischen der C-GmbH und dem Kläger eine Leistungsbeschreibung gegeben ist, die eine Identifizierung der abgerechneten Leistungen nach ihrer Art ermöglicht. Zu diesem Zweck ist die --den Rechnungen zwar nicht beigefügte, aber nach § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG aufzubewahrende-- Vereinbarung inhaltlich zu überprüfen. Sollte das FG dabei feststellen, dass die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben fehlen, unzutreffend oder unzureichend sind, besteht nach Satz 2 dieser Vorschrift für den Leistungsempfänger grundsätzlich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (BFH-Urteil in BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.3., m.w.N. auch zur Rechtsprechung des EuGH).

17 b) Sollten die Rechnungen die Voraussetzungen nach §§ 14, 14a UStG erfüllen, wird das FG die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu prüfen haben.

18 aa) Dabei hat das FG festzustellen, ab welchem Zeitpunkt der Kläger die Rechnungen besaß. Denn der Besitz der Rechnung ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Festgestellt wurde bisher nur, dass die Rechnungen am 28. bzw. 30. Dezember 2004 ausgestellt worden sind, nicht hingegen, ob der Kläger als Rechnungsempfänger auch noch im Streitjahr den Besitz an ihnen erlangt hatte. Fehlt es im Streitjahr an dieser Voraussetzung, kommt auch ein Vorsteuerabzug im Besteuerungszeitraum 2004 nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 V R 33/01, BFHE 206, 463, BStBl II 2004, 861, unter II.2. in Anschluss an das EuGH-Urteil vom 29. April 2004 C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, Slg. 2004, I-5583, Rdnrn. 36 und 38).

19 bb) Sollten die Feststellungen ergeben, dass der Kläger bereits im Streitjahr Besitz an der Rechnung vom 30. Dezember 2004 erlangt hatte, wird das FG festzustellen haben, ob das Entgelt für die in der Rechnung bereits abgerechneten, aber erst im Januar und Februar 2005 zu erbringenden Leistungen, noch im Besteuerungszeitraum 2004 gezahlt worden ist. Denn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG ist der ausgewiesene Steuerbetrag nur dann vor Ausführung des Umsatzes abziehbar, wenn nicht nur die Rechnung für den auszuführenden Umsatz vorliegt, sondern auch die Zahlung geleistet worden ist.

20 4. Da die Sache bereits aus anderen Gründen an das FG zurückzuverweisen ist, braucht der Senat über die Verfahrensrüge des Klägers nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.4.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de