Urteil vom 01. März 2018, V R 18/17

Rechnungsangaben beim Vorsteuerabzug

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.VR18.17.0

BFH V. Senat

UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 6, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, UStDV § 31 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 18 Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst e, EGRL 115/2001 , FGO § 76 Abs 1, FGO § 96, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006

vorgehend FG München, 28. März 2017, Az: 3 K 2565/16

Leitsätze

Die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG i.V.m. § 31 Abs. 4 UStDV) kann sich unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 29. März 2017 3 K 2565/16 aufgehoben.

Die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 vom 14. Februar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2014 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer 2005 um ... € und die Umsatzsteuer 2006 um ... € niedriger festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) nahm in den Streitjahren 2005 und 2006 den Vorsteuerabzug gemäß § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) aus 34 Rechnungen der A-GmbH in Anspruch. 26 dieser Rechnungen, die die A-GmbH im Zeitraum Februar 2005 bis Januar 2006 erteilt hatte, betrafen die Lieferung von PKW unter Angabe von Hersteller, Fahrzeugtyp und Fahrgestellnummer. Mit einer Ausnahme ergab sich aus diesen Rechnungen auch die Farbe der Lackierung (Rechnungen Nr. 05/328 bis 05/347 und Nr. 05/349 bis 05/354). Zu 24 dieser Rechnungen übersandte die Klägerin später ergänzende Unterlagen. Keine Ergänzung erfolgte zu den Rechnungen Nr. 07/329 vom 24. Februar 2005 und Nr. 05/330 vom 28. Februar 2005.

2 Die A-GmbH erteilte sieben weitere Rechnungen im Zeitraum März bis November 2006. Fünf dieser Rechnungen führten als Leistungsgegenstand "Werbungskosten lt. Absprache" (Rechnungen Nr. 06/357 bis 06/360 und 06/362), eine Rechnung "Aquisitions-Aufwand" (Rechnung Nr. 06/356) sowie eine Rechnung "Überführungs- und Reinigungskosten" (Rechnung Nr. 06/355) auf.

3 Darüber hinaus bezog sich die Rechnung Nr. 05/348 vom 21. November 2005 ohne weitere Angaben auf "Überführungskosten" für einen PKW. Zu diesen insgesamt acht Rechnungen reichte die Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren keine ergänzenden Unterlagen ein.

4 Der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug aus diesen 34 Rechnungen wurde im Rahmen einer Außenprüfung beanstandet, da die Rechnungen keine Angabe zur Steuernummer des Leistenden enthielten. Die A-GmbH ergänzte alle Rechnungen während der Außenprüfung um diese Angabe.

5 Im Anschluss an die Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug aufgrund der Berichtigung erst für das Jahr der Berichtigung in 2011 zustehe. Das FA erließ geänderte Steuerfestsetzungen für die beiden Streitjahre, in denen es den Vorsteuerabzug im Umfang der beanstandeten Rechnungen versagte. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1037 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Danach habe die in 2011 erfolgte Ergänzung der Rechnungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen habe, auf die Streitjahre zurückgewirkt. Dem Vorsteuerabzug stehe auch nicht entgegen, dass die Rechnungen keine Angaben zum Leistungszeitpunkt enthielten und die Angaben zum Leistungsgegenstand mangelhaft seien. Denn die Klägerin habe auf einen gerichtlichen Hinweis vom 19. Dezember 2016 hierzu mit Schriftsatz vom 22. März 2017 diverse weitere Unterlagen beigebracht, so dass diese Mängel behoben worden seien. Dabei komme den in den Streitjahren zu beachtenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) Vorrang vor § 31 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zu.

7 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Trotz der Ergänzung der Rechnungen um die Angabe der Steuernummer des Leistenden fehlten zumindest teilweise hinreichende Angaben zur Leistungsbeschreibung. Die Rechnungen enthielten auch keine Angaben zum Leistungszeitpunkt. Das Nachreichen von Unterlagen durch Schriftsatz vom 22. März 2017 habe nicht zu einer Rechnungsberichtigung geführt. Diese Unterlagen bezögen sich zudem nicht auf die Eingangs-, sondern auf die nachgelagerten Ausgangsleistungen der Klägerin. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus der Rechtsprechung des EuGH. Angaben zum bloßen Ende eines Leistungszeitraums genügten nicht. Die sich aus § 31 UStDV ergebenden Erfordernisse seien nicht unionsrechtswidrig.

8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Die Geltendmachung von Rechnungsmängeln, die im Rahmen der Außenprüfung nicht beanstandet worden seien, sei rechtsmissbräuchlich. Ihr sei Vertrauensschutz zu gewähren. Die von ihr mit Schriftsatz vom 22. März 2017 vorgelegten ergänzenden Informationen seien zu berücksichtigen. Das FA dürfe sich nicht auf die Prüfung der Rechnung beschränken.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist begründet und das Urteil des FG aufzuheben. Das FG hat zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen mit den Leistungsbeschreibungen "Werbungskosten lt. Absprache", "Aquisitions-Aufwand", "Überführungs- und Reinigungskosten" und "Überführungskosten" bejaht. Insoweit ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

12 1. Den Vorsteuerabzug kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG nur ausüben, wer im Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung ist. Unionsrechtlich beruhte dies in den Streitjahren auf Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der 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 (Richtlinie 2001/115/EG) und auf den dort enthaltenen Verweis auf Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG.

13 Die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat insbesondere Angaben zu der dem Leistenden erteilten Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, zur Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der

gelieferten Gegenstände und zum Umfang und zur Art der sonstigen Leistung sowie zum Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung zu enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, 5 und 6 UStG). Unionsrechtlich ergab sich dies aus Art. 22 Abs. 3 Buchst. b dritter, sechster und siebter Gedankenstrich und Buchst. e der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 2001/115/EG.

14 2. Im Streitfall hat das FG den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen mit den Leistungsbeschreibungen "Werbungskosten lt. Ab-sprache", "Aquisitions-Aufwand", "Überführungs- und Reinigungskosten" und "Überführungskosten, unter Verstoß gegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG bejaht.

15 a) 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, und vom 16. Januar 2014 V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, unter II.1.b).

16 Dem entspricht es, wenn es der EuGH gemäß Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem für erforderlich ansieht, Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen zu präzisieren, ohne dass dabei eine erschöpfende Beschreibung der konkret erbrachten Dienstleistungen erforderlich ist, da es darauf ankommt, dass es die Rechnungsangaben den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (EuGH-Urteil Barlis 06 vom 15. September 2016 C-516/14, EU:C:2016:690, Rz 26 f.).

17 b) Im Streitfall genügen die in den Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen "Werbungskosten lt. Absprache", "Aquisitions-Aufwand", "Überführungs- und Reinigungskosten" und "Überführungskosten" nicht. In allen Fällen erlauben die Leistungsbeschreibungen keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und eine mögliche Steuerpflicht.

18 Damit fehlt es für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung an einer ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung. Dieser Mangel wurde weder durch eine Rechnungsberichtigung noch in sonstiger Weise behoben. Insbesondere hat die Klägerin hinsichtlich dieser Rechnungen auch keine ergänzenden Unterlagen vorgelegt, so dass über mögliche weitere Folgen, die sich aus dem EuGH-Urteil Barlis 06 (EU:C:2016:690) ergeben könnten, nicht zu entscheiden ist.

19 c) Danach ist das Urteil des FG insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Hiergegen kann sich die Klägerin auch nicht auf den von ihr geltend gemachten Vertrauensschutz berufen. So ist es insbesondere mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar, wenn das FA "abgezogene Mehrwertsteuer" oder Mehrwertsteuer für bereits erbrachte Leistungen, die dieser Steuer hätten unterworfen werden müssen, innerhalb der Verjährungsfrist nacherhebt (EuGH-Urteil Nigl vom 12. Oktober 2016 C-340/15, EU:C:2016:764, Rz 48). Dies gilt auch für die Kontrolle eines vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs. Dabei entsteht aufgrund einer nur eingeschränkten Beanstandung durch das FA kein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend, dass das FG oder der BFH bei einer gerichtlichen Kontrolle des Verwaltungshandelns dessen Rechtmäßigkeit auf zusätzliche Überlegungen stützt. Dies folgt für das finanzgerichtliche Verfahren bereits aus dem Amtsermittlungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 FGO). Zudem besteht eine Bindung nur an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), nicht aber an die vom FA vorgebrachten Angriffs- und Verteidigungsmittel.

21 3. Im Übrigen hat das FG den Vorsteuerabzug im Ergebnis rechtsfehlerfrei bejaht.

22 a) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH bereits angeschlossen hat, können Rechnungen, die fehlende oder fehlerhafte Angaben aufweisen, mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung berichtigt werden (EuGH-Urteil Senatex vom 15. September 2016 C-518/14, EU:C:2016:691; BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 26/15, BFHE 255, 348, Leitsatz 1). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH-Urteil in BFHE 255, 348, Leitsatz 2). Im nationalen

Recht folgt dies aus § 31 Abs. 5 UStDV, der eine Berichtigung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG zulässt (BFH-Urteil in BFHE 255, 348, Leitsatz 3).

23 Danach konnten im Streitfall die Rechnungen über die PKW-Lieferungen um die fehlende Angabe zur Steuernummer des Leistenden ergänzt werden.

24 b) Weitergehende Rechnungsmängel bestanden entgegen dem Urteil des FG nicht, so dass es auf die Überlegungen des FG zu einem Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung und ohne Rechnungsberichtigung nicht ankommt. Insbesondere liegt aufgrund der Angabe des Ausstellungsdatums (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG) nach den Verhältnissen des Streitfalls auch die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG erforderliche Angabe des Lieferzeitpunkts vor.

25 aa) Nach § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG) der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird.

26 Die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt kann sich dabei unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Denn nach dem EuGH-Urteil Barlis 06 (EU:C:2016:690, Rz 44) darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen. Dies ist insbesondere für die Prüfung zu berücksichtigen, ob aufgrund einer Auslegung der Rechnung entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vom Vorliegen der erforderlichen Rechnungsangaben auszugehen ist.

27 bb) Im Streitfall folgt danach auf der Grundlage der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) aus der Angabe des Ausstellungsdatums auch der Lieferzeitpunkt.

28 Denn unter Berücksichtigung der ergänzenden Angaben der Klägerin ist davon auszugehen, dass mit den Rechnungen über jeweils einmalige Liefervorgänge über PKWs abgerechnet wurde, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt wurden. Damit folgt bei der gebotenen Auslegung der Rechnungsangaben aus dem Ausstellungsdatum, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt wurde, so dass die Angabe des Ausstellungsdatums als Angabe i.S. von § 31 Abs. 4 UStDV anzusehen ist. Dem steht das EuGH-Urteil Barlis 06 (EU:C:2016:690, Leitsatz 1) nicht entgegen, da sich die dort für erforderlich gehaltene genaue Angabe des Leistungszeitpunkts auf zeitraumbezogene Leistungen bezog, die über längeren Zeitraum erbracht werden und an die daher strengere Anforderungen zu stellen sind.

29 cc) Auf die Frage eines Vorsteuerabzugs ohne ordnungsgemäße Rechnung, wie sie das FG bejaht hat, kommt es somit nicht an.

30 dd) Der erkennende Senat weicht nicht vom Urteil des XI. Senats vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07 (BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432) ab, wonach in einer Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung auch dann zwingend anzugeben ist, wenn er mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist. Dieses Urteil äußert sich nicht zu der im Streitfall maßgeblichen Anwendung und Auslegung von § 31 Abs. 4 UStDV.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de