

Urteil vom 10. July 2019, XI R 27/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.07.2019 XI R 28/18 - Rechnungsangaben beim Vorsteuerabzug und Belegnachweis - handelsübliche Bezeichnung

ECLI:DE:BFH:2019:U.100719.XIR27.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 6a Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 6a Abs 3, UStG § 6a Abs 4, UStDV § 17a Abs 2 Nr 1, UStDV § 17c Abs 2 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 6, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 18. June 2018, Az: 1 K 28/14

Leitsätze

Teilweise Parallelentscheidung zu XI R 28/18

1. NV: Zur Frage, welchen Anforderungen Rechnungsangaben zur Bezeichnung der Menge und der Art der gelieferten Gegenstände i.S. des Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL genügen müssen, kann sich ein Unternehmer darauf berufen, dass die von ihm verwendeten Bezeichnungen "handelsüblich" i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG sind .
2. NV: Gleiches wie zu 1. gilt für die nach § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV a.F. erforderliche Angabe im Rechnungsdoppel für den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung .
3. NV: Die Tatsacheninstanz muss --u.U. unter Zuhilfenahme eines Sachverständigen-- ermitteln, welche Angabe der Art der gelieferten Gegenstände unter Berücksichtigung von Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und dem Wert der einzelnen Waren handelsüblich ist .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19.06.2018 - 1 K 28/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren (2008 und 2009) einen Handel mit Textilien, insbesondere mit sog. niedrigpreisiger Bekleidung.
- 2 In seinen Umsatzsteuervoranmeldungen für 2008 machte er u.a. Vorsteuern in Höhe von insgesamt ... € aus 18 Rechnungen von vier verschiedenen Lieferanten über eine Vielzahl abgerechneter Textillieferungen geltend. In den monatlichen Voranmeldungen bis einschließlich Juni 2009 waren es Vorsteuern in Höhe von insgesamt ... € aus zehn Rechnungen von vier verschiedenen Lieferanten.
- 3 Die streitgegenständlichen Rechnungen enthalten die Angaben "Blusen", "Rock", "Damen Rock", "Twin Set", "Hose" und ähnliche Bezeichnungen, (hohe) Stückzahlen, sowie den Ausweis von Einzelpreisen. Sonstige Belege, die ermöglichen könnten, die abgerechneten Lieferungen eindeutig festzustellen --wie Bestellunterlagen, Lieferscheine, Korrespondenz mit den Lieferanten-- liegen nicht vor.

- 4 Außerdem erklärte der Kläger u.a. eine Vielzahl innergemeinschaftlicher Lieferungen an drei verschiedene spanische Firmen in Höhe von insgesamt ... € in 2008 und in Höhe von insgesamt ... € im ersten Halbjahr 2009.
- 5 Die Ausgangsrechnungen benennen die Waren mit z.B. "Bluse", "T-Shirt", "Rock", "Mantel", "Hose" und ähnlichen Bezeichnungen. Außerdem waren Einzelpreise und Gesamtpreise angegeben. Weiterhin enthalten alle Rechnungen u.a. einen Stempelaufdruck, dessen Leerstellen jeweils handschriftlich ergänzt wurden durch die Angabe des Bestimmungsortes, den Abholer, einer Unterschrift und der Angabe des jeweiligen Transportfahrzeugs.
- 6 Neben den jeweiligen Rechnungsdurchschriften nahm der Kläger jeweils Kopien von Nachweisen zum Abholer und des jeweiligen spanischen Unternehmens zu seinen Belegen.
- 7 Aufgrund einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Prüfungszeitraum Januar 2008 bis Juni 2009 versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Vorsteuerabzug aus den streitgegenständlichen Eingangsrechnungen: Die Rechnungen seien wegen fehlender Angabe eines Lieferdatums oder Abweichungen in der Firmenanschrift nicht ordnungsgemäß und ihnen liege teilweise kein tatsächlicher Leistungsaustausch zugrunde. Des Weiteren könne die Steuerfreiheit der Lieferungen an die drei spanischen Firmen, bei denen unter der angegebenen Adresse kein entsprechender Geschäftsbetrieb nachgewiesen sei, nicht anerkannt werden. Entsprechend erhöhte er jeweils mit Bescheid vom 03.04.2008 die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2008 um insgesamt ... € und die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Juni 2009 um ... €.
- 8 Die im Rahmen des Einspruchsverfahrens eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärungen wichen von den Voranmeldungen ab. Da der Kläger diese Abweichungen nicht erläuterte, schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen und setzte mit Bescheiden vom 20.11.2013 --unter Übernahme der vom Kläger vorangemeldeten Beträge und berichtigt durch die aufgrund der Prüfung vorgenommenen Änderungen-- die Umsatzsteuer für 2008 auf ... € und für 2009 auf ... € fest. Die Einsprüche wies es mit Einspruchsentscheidung vom 29.11.2013 zurück.
- 9 Das Hessische Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 19.06.2018 - 1 K 28/14 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 826) ab, da die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen zur Ausübung des Vorsteuerabzugs mangels hinreichender Leistungsbeschreibungen nicht genügten und das FA zu Recht auch die Steuerfreiheit der an die drei spanischen Firmen abgerechneten Textillieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen nicht anerkannt habe.
- 10 Es führte im Wesentlichen aus, dass für eine hinreichende Leistungsbeschreibung in einer ordnungsgemäßen Rechnung eine Beschaffenheitsbeschreibung dergestalt notwendig sei, dass die zu einer Identifizierung notwendigen und erforderlichen Merkmale beschrieben werden. Die bloße Angabe einer Gattung stelle keine handelsübliche Bezeichnung dar. Diesbezüglich schließe man sich den Ausführungen im Urteil des Hessischen FG vom 23.06.2015 - 6 K 1826/12 (juris) an. Danach sei die Identifikation von Kleidungsstücken allein über abstrakte Warenbezeichnungen im Vergleich zur großen Mehrheit der Textileinzelhändler nicht "handelsüblich". Auch im sog. Niedrigpreissegment des Textileinzelhandels erfolge der typische Weiterverkauf an Endverbraucher in einem Ladenlokal nach Ausstellung und Anprobe, was eine Sortierung nach Modelltypen und Größen erfordere. Es liege nicht im Interesse eines Einzelhändlers, das Risiko einzugehen, in nahezu unbegrenzter Menge ein immer gleiches Kleidungsstück in der immer gleichen Größe zu erhalten. Daher sei es nicht handelsüblich, in großen Mengen Kleidungsstücke zu beziehen, deren Größe und Modelltyp anhand der Rechnung in keiner Weise überprüft werden könne. Hinsichtlich der Handelsüblichkeit einer Bezeichnung sei nicht nach verschiedenen Verkehrskreisen --nämlich dem Handel mit Waren im mittleren und oberen Preissegment einerseits, dem Handel mit Waren im Niedrigpreissegment andererseits-- zu differenzieren.
- 11 Hinsichtlich der Lieferungen nach Spanien lägen die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vor, da mangels hinreichender Leistungsbeschreibungen in den ausgestellten Rechnungen es an einem formell ordnungsgemäßen Belegnachweis fehle und mangels Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Textilien kein formell ordnungsgemäßer und vollständiger Buchnachweis vorliege. Darüber hinaus sei unter Würdigung der Gesamtumstände ernstlich zweifelhaft, ob die vom Kläger aufgezeichneten Abnehmer die tatsächlichen Abnehmer der Lieferungen gewesen und nicht nur vorgeschoben worden seien, so dass die Richtigkeit des Buch- und Belegnachweises insoweit erschüttert sei. Das Vorliegen der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung der mit den streitgegenständlichen Rechnungen abgerechneten Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen könne anhand der vorliegenden Belege nicht festgestellt werden.

- 12 Der Kläger macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Er führt u.a. aus, das FG habe einen unzutreffenden Gesetzeszweck mit der Annahme unterstellt, dass die Einzelidentifikation dazu diene, eine mehrfache Abrechnung zu verhindern. Zudem rügt er, das FG habe fälschlicherweise die Handelsüblichkeit der verwendeten Bezeichnungen in Bezug auf Textileinzelhändler ermittelt, während hier auf die Bezeichnungen im Großhandel abzustellen sei. Danach sei bei Kleidungslieferungen im Großhandel selbstverständlich, dass diese in einem ausgewogenen Verhältnis an Größen und Farben geliefert würden. Eine Beschaffenheitsbeschreibung unter Angabe von Größen und Farben sei nicht üblich.
- 13 Zu den geltend gemachten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Spanien führt der Kläger aus, die Angabe der Gattungsbezeichnung --in Zusammenhang mit der Liefermenge und dem Einzelpreis-- in den entsprechend gebuchten Ausgangsrechnungen sei ausreichend. Damit sei der Beleg- und Buchnachweis ordnungsgemäß erbracht, so dass man wegen möglicherweise unzutreffender Angaben hinsichtlich der tatsächlichen Abnehmer Vertrauensschutz in Anspruch nehmen könne, denn das FG habe nicht festgestellt, dass der Kläger Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns nicht erfüllt oder dass er gewusst habe, dass er Teil eines Steuerbetrugs sei.
- 14 Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2013 die Umsatzsteuerbescheide vom 20.11.2013 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern für 2008 in Höhe von ... € und für 2009 in Höhe von ... € zum Abzug zugelassen sowie Umsätze in 2008 in Höhe von ... € und in 2009 in Höhe von ... € steuerfrei gestellt werden.
- 15 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Es trägt vor, Zweck der Rechnungsangaben sei auch, dass die Finanzverwaltung zur Verhinderung von Steuerhinterziehung kontrollieren könne, ob eine mehrfache Abrechnung der erbrachten Leistungen erfolgt sei. Selbst wenn im Niedrigpreissektor unter Berücksichtigung des bei großen Liefermengen greifenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes die Anforderungen geringer sein könnten, sei die Angabe gewisser Identifizierungsmerkmale sowohl zumutbar als auch erforderlich, zumal sich diese bereits durch Verweis auf Geschäftsunterlagen ergeben könnten. Im Übrigen bestünden erhebliche Zweifel an einem tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen dem Rechnungsaussteller und dem Kläger, da ein entsprechender Wareneinkauf beim Rechnungsaussteller nicht belegbar sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18 Zwar hat das FG zu Recht angenommen, dass die nach unionsrechtlichen Vorgaben notwendigen Rechnungsangaben im Rahmen ihres Kontrollzwecks auch dem Ausschluss der mehrfachen Abrechnung derselben Leistung dienen (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.10.2002 - V B 9/02, BFH/NV 2003, 213, unter II.1., Rz 15; vom 05.02.2010 - XI B 31/09, BFH/NV 2010, 962, Rz 8; BFH-Urteil vom 15.05.2012 - XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836, Rz 43). Allerdings genügt nach der nationalen Regelung in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als Angabe der Art der gelieferten Gegenstände deren "handelsübliche Bezeichnung". Die Feststellungen der Vorinstanz zur Handelsüblichkeit der streitgegenständlichen Angaben tragen die Entscheidung nicht, so dass im zweiten Rechtsgang Ermittlungen dazu erforderlich sind, ob die von den Lieferanten verwendeten Bezeichnungen unter Berücksichtigung der Handelsstufe, Art und Inhalt der Lieferungen handelsüblich sind. Außerdem wird das FG zu klären haben, ob den streitgegenständlichen Rechnungen tatsächlich jeweils ein Leistungsaustausch zugrunde lag.
- 19 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs 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. Unionsrechtliche Grundlage ist insofern Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das

gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine Rechnung besitzen muss, die die in Art. 226 MwStSystRL aufgeführten Angaben enthält.

- 20** 2. Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss grundsätzlich die dem Unternehmer erteilte Rechnung ordnungsgemäß sein und den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1836, Rz 37; vom 16.11.2014 - V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 10). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat daher nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG folgende Angaben zu enthalten: "die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung".
- 21** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind diese Anforderungen dahingehend auszulegen, dass die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten muss, die die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen, ohne dass dabei eine erschöpfende Beschreibung der konkret erbrachten Leistungen erforderlich ist. 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 12; vom 01.03.2018 - V R 18/17, BFHE 261, 187, Rz 15 f., jeweils m.w.N.). Mit der --aus der Vorgängerregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG i.d.F. bis zum 31.12.2003-- übernommenen Formulierung "handelsübliche Bezeichnung" (im Klammerzusatz) verweist § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG auf die (besonderen) Abrechnungsgepflogenheiten unter Kaufleuten (vgl. BFH-Beschluss vom 14.03.2019 - V B 3/19, BFHE 263, 571, Rz 18).
- 22** b) Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist für das Streitjahr Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL. Hiernach müssen ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke u.a. "Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung" enthalten. Eine Bezugnahme auf die Handelsüblichkeit der verwendeten Bezeichnung enthält der Wortlaut des Unionsrechts nicht (vgl. auch die englische Fassung: "... nature of the goods supplied" oder die französische Fassung: "... la nature des biens livrés").
- 23** c) Die formellen Anforderungen des Vorsteuerabzugs regeln die Modalitäten und die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Astone vom 28.07.2016 - C-332/15, EU:C:2016:614, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2017, 457, Rz 47, m.w.N.). Insbesondere die Anforderungen des Art. 226 MwStSystRL an die Angaben in einer Rechnung stellen formelle Voraussetzungen des Abzugsrechts dar (EuGH-Urteile Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos vom 15.09.2016 - C-516/14, EU:C:2016:690, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 795, Rz 41; Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14, EU:C:2016:691, UR 2016, 800, Rz 29; Paper Consult vom 19.10.2017 - C-101/16, EU:C:2017:775, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2017, 991, Rz 40; Vadan vom 21.11.2018 - C-664/16, EU:C:2018:933, HFR 2019, 65, Rz 40; EuGH-Beschluss Mennica Wrocławska vom 13.12.2018 - C-491/18, EU:C:2018:1042, Rz 33).
- 24** aa) Dabei sollen die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, den Steuerverwaltungen es insbesondere ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (vgl. EuGH-Urteile Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, EU:C:2016:690, UR 2016, 795, Rz 27, mit Verweis auf Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 18.02.2016 zur Rechtssache C-516/14, EU:C:2016:101, Rz 46; Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, UR 2017, 970, Rz 41; BFH-Urteil in BFHE 261, 187, Rz 16). Dazu gehört auch, dass ausgeschlossen werden kann, dass eine Leistung mehrfach abgerechnet wird (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2003, 213, unter II.1., Rz 15; in BFH/NV 2010, 962, Rz 8; BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1836, Rz 43).
- 25** bb) Regelmäßig dürfte die nach diesen Maßstäben erforderliche Bezeichnung mit derjenigen übereinstimmen, mit der auch der Hersteller die Waren üblicherweise in den Verkehr bringt und die damit handelsüblich ist (so auch FG Hamburg, Urteil vom 30.09.2015 - 5 K 85/12, juris, Rz 47; BeckOK UStG/Weymüller, 21. Ed. 24.04.2019, UStG § 14 Rz 355.4). Denn eine "handelsübliche Bezeichnung" muss den Erfordernissen von Kaufleuten genügen, d.h. sie soll --ebenso wie für Umsatzsteuerzwecke-- den Abgleich zwischen konkret gelieferter und in Rechnung gestellter Ware ermöglichen, um etwaige Mängel dem Verkäufer unverzüglich anzuzeigen, da die gelieferte Ware nach § 377 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs ansonsten als genehmigt gilt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 263, 571, Rz 18). Somit wird dem Klammerzusatz in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG im Regelfall nur erläuternde und indizielle Bedeutung zukommen.
- 26** d) Im Bereich des Vorsteuerabzugs können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 MwStSystRL zwar weitere

Verpflichtungen vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Möglichkeit darf aber nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den namentlich in Art. 226 MwStSystRL genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen (EuGH-Urteile Pannon Gép Centrum vom 15.07.2010 - C-368/09, EU:C:2010:441, UR 2010, 693, Rz 41; Polski Trawertyn vom 01.03.2012 - C-280/10, EU:C:2012:107, UR 2012, 366, Rz 42; Evita-K vom 18.07.2013 - C-78/12, EU:C:2013:486, UR 2014, 475, Rz 51; Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, EU:C:2016:690, UR 2016, 795, Rz 25; Geissel und Butin, EU:C:2017:867, UR 2017, 970, Rz 36 ff.). Daher müssen nach Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die darin genannten Angaben enthalten (vgl. EuGH-Urteil Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, EU:C:2016:690, UR 2016, 795, Rz 25).

- 27** aa) Dementsprechend ist der Klammerzusatz "handelsübliche Bezeichnung" in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG in Übereinstimmung mit den o.g. Vorgaben unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass dies keine zusätzliche --verschärfende-- Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstellt. Insofern genügt jede Bezeichnung der Art der gelieferten Gegenstände den formellen Vorsteuerabzugsvoraussetzungen, die unter die unionsrechtliche Definition "Menge und Art der gelieferten Gegenstände" fällt. Die Prüfung, ob dies im jeweiligen Einzelfall erfüllt ist, obliegt der jeweiligen Tatsacheninstanz (EuGH-Urteil Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos, EU:C:2016:690, UR 2016, 795, Rz 28).
- 28** Diese Auslegung entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der durch § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (BGBl I 2003, 2645) die Vorgaben der sog. Rechnungsrichtlinie (Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung) umsetzen wollte (BRDrucks 630/03, 82; BTDrucks 15/1562, 48).
- 29** bb) Soweit die Verwendung der "handelsüblichen Bezeichnung", d.h. einer im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein bzw. üblicherweise verwendeten Bezeichnung (vgl. Erkenntnis des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs --ÖVwGH-- vom 23.02.2005 - 2001/14/0002, abrufbar im "Rechtsinformationssystem des Bundes" unter www.ris.bka.gv.at; FG Münster, Urteil vom 14.03.2019 - 5 K 3770/17 U, EFG 2019, 1137, Rz 67; Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) eine Vereinfachung im geschäftlichen Verkehr darstellt und damit eventuell von den Mindestvorgaben des Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL abweicht (vgl. Widmann in Schwarz/ Widmann/Radeisen, UStG, § 14 Rz 102), könnte sie für den Unternehmer "günstiger" sein. Dann ginge dies dem Unionsrecht vor, selbst wenn es dem Unionsrecht widersprechen würde (BFH-Urteile vom 25.11.2004 - V R 4/04, BFHE 208, 470, BStBl II 2005, 415, unter II.4.c, Rz 37, m.w.N.; vom 18.08.2005 - V R 42/03, BFHE 211, 537, BStBl II 2006, 44, unter II.4., Rz 41; vom 24.08.2017 - V R 25/16, BFHE 259, 171, Rz 14). Insofern kann der Klammerzusatz nicht völlig unbeachtet bleiben (a. A. FG Münster in EFG 2019, 1137, Rz 66, 74). Vielmehr kommt ihm als nationalem "Hilfsmerkmal" eigenständige Bedeutung zu, da sich der Unternehmer darauf berufen kann, dass die Voraussetzungen nach nationalen Vorgaben erfüllt sind.
- 30** cc) Hiergegen kann nicht eingewendet werden, dass Handelsgepflogenheiten nicht Gesetze auslegen könnten, sondern sich am Gesetz ausrichten müssten (so aber Kulmsee, EFG 2019, 1140), denn der Handel muss seine Bezeichnungen nicht anpassen, wenn der Gesetzgeber handelsübliche Bezeichnungen ausdrücklich ausreichen lässt.
- 31** 3. Gemessen daran hält die Vorentscheidung den Angriffen der Revision nicht stand und ist aufzuheben.
- 32** Das FG hat den Sachverhalt zwar dahingehend gewürdigt, dass die in den Rechnungen enthaltene bloße Angabe einer Gattung, wie z.B. "T-Shirt", "Bluse", "Tops", "Kleid", "Hosen" und ähnliche Bezeichnungen, keine handelsübliche Bezeichnung darstelle. Allerdings ist diese Würdigung für den Senat nicht bindend, da das FG bei seinen Erwägungen hierzu weder von zutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen noch nachvollziehbar ist, auf welchen Ermittlungen und Erwägungen sie beruht.
- 33** a) Zwar obliegt die Subsumtion der im vorliegenden Streitfall verwendeten Bezeichnungen unter den Begriff "handelsübliche Bezeichnung" nach nationalem Verfahrensrecht dem FG (vgl. BFH-Beschluss vom 29.03.2016 - XI B 77/15, BFH/NV 2016, 1181, Rz 22) und bindet den BFH als Sachverhaltswürdigung grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO.
- 34** b) Dies gilt jedoch nur, wenn die vorinstanzliche Sachverhaltswürdigung frei von Verfahrensfehlern ist und weder Widersprüche noch einen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze enthält und zumindest möglich ist (BFH-Urteile vom 01.03.2016 - XI R 11/14, BFHE 253, 438, BStBl II 2016, 753, Rz 21; vom 13.06.2018 - XI R 2/16,

BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 7; vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, Rz 25, m.w.N.). Außerdem hat der BFH im Rahmen der revisionsrechtlichen Kontrolle auch nachzuprüfen, ob das FG die für die Subsumtion bedeutsamen Begleitumstände erforscht und zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteile vom 28.08.2013 - XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 47; vom 03.08.2017 - V R 15/17, BFHE 258, 566, Rz 26; in BFHE 263, 71, Rz 23 f.; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27, jeweils m.w.N.).

- 35** c) Im Streitfall ist die Vorinstanz hinsichtlich der Handelsüblichkeit der verwendeten Bezeichnungen bereits von nicht tragfähigen Prämissen ausgegangen.
- 36** Zum einen nimmt das FG auf "Ermittlungen" des Hessischen FG im Urteil vom 23.06.2015 - 6 K 1826/12 (juris) zur Handelsüblichkeit von Bezeichnungen im Einzelhandel Bezug und hält diese auf Großhändler für übertragbar, da auch deren Waren mittelbar über weitere Händler in den Einzelhandel gelangen würden. Allerdings ist bereits der Schluss aus den Bedürfnissen des Einzelhandels darauf, was im Großhandel üblich sei, bei der Feststellung der tatsächlich im Großhandel allgemein gebräuchlichen Bezeichnungen nicht zulässig.
- 37** Zum anderen geht es fälschlicherweise davon aus, dass nicht nach verschiedenen Verkehrskreisen --nämlich dem Handel mit Textilien im mittleren und oberen Preissegment einerseits und dem Handel mit Waren im Niedrigpreissegment andererseits-- zu differenzieren sei. Vielmehr ist die Handelsüblichkeit einer Bezeichnung immer von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und insbesondere dem Wert der einzelnen Waren, abhängig (vgl. ÖVwGH, Erkenntnis vom 23.02.2005 - 2001/14/0002).
- 38** Schließlich hat das FG in keiner Weise dargelegt, aufgrund welcher Tatsachenermittlungen es zu dem Ergebnis kommt, dass die Bezeichnung im gegebenen Zusammenhang nicht als handelsüblich angesehen werden kann. So fehlen Feststellungen dazu, welche Bezeichnungen und Mengenangaben statt den von den Lieferanten verwendeten handelsüblich seien, wie die Geschäfte auf der Handelsstufe des Klägers abgewickelt werden und welche konkretere Beschreibungen allgemein gebräuchlich seien (vgl. ÖVwGH, Erkenntnis vom 23.02.2005 - 2001/14/0002; Ruppe/Achatz, Kommentar zum österreichischen Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl., § 11 Rz 68).
- 39** Damit fehlt es im Streitfall an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für eine Sachverhaltenswürdigung. Hierin liegt ein materiell-rechtlicher Fehler, der zur Aufhebung des Urteils führt (vgl. z.B. allgemein BFH-Urteile vom 25.09.2014 - III R 10/14, BFHE 247, 239, BStBl II 2015, 655, Rz 28; vom 25.10.2016 - I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 10, jeweils m.w.N.; vom 08.02.2017 - I R 55/14, BFH/NV 2017, 1588, Rz 15).
- 40** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 41** a) Es kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht sicher darauf geschlossen werden, dass die in den streitgegenständlichen Rechnungen verwendete Angabe der Art der gelieferten Gegenstände unter Berücksichtigung von Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und dem Wert der einzelnen Waren nicht handelsüblich ist und damit den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG genügt. Das FG wird somit im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Ermittlungen zur handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände --möglicherweise unter Zuhilfenahme eines Sachverständigen-- vorzunehmen haben.
- 42** Zudem hat es festzustellen, ob den streitgegenständlichen Rechnungen tatsächlich ein Leistungsaustausch zugrunde lag (vgl. allgemein BFH-Beschlüsse vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521; vom 16.05.2019 - XI B 14/19, BFH/NV 2019, 931). Denn das Recht auf Vorsteuerabzug hängt davon ab, dass die entsprechenden Umsätze tatsächlich bewirkt wurden; kein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn die Lieferung des Gegenstands nicht bewirkt wurde (vgl. EuGH-Urteil SGI vom 27.06.2018 - C-459/17, C-460/17, EU:C:2018:501, UR 2018, 684, Rz 36, 40 f.). Außerdem ist --unabhängig von der Erfüllung formeller Rechnungsanforderungen-- das Recht auf den Vorsteuerabzug auch zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (EuGH-Urteile Paper Consult, EU:C:2017:775, MwStR 2017, 991, Rz 43, m.w.N.; Dobre vom 07.03.2018 - C-159/17, EU:C:2018:161, HFR 2018, 419, Rz 36; Gamesa Wind Romania vom 12.09.2018 - C-69/17, EU:C:2018:703, HFR 2018, 926, Rz 39, m.w.N.).
- 43** b) Gleiches gilt hinsichtlich der weiteren Frage, ob es sich bei den mit den streitgegenständlichen Rechnungen an die drei spanischen Firmen abgerechneten Textillieferungen um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt hat. Insofern wird das FG zu ermitteln haben, ob die verwendeten Bezeichnungen handelsüblich sind und damit den Anforderungen des Beleg- und Buchnachweises genügen.

- 44** aa) Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei. Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG u.a. voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 131 und Art. 138 MwStSystRL (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 39 f.; vom 13.06.2018 - XI R 20/14, BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 54).
- 45** bb) Der Unternehmer hat u.a. die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStDV a.F.) beleg- und buchmäßig nachzuweisen (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 38; vom 18.02.2016 - V R 53/14, BFHE 252, 551, BStBl II 2019, 333, Rz 39; in BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 57, jeweils m.w.N.).
- 46** (1) Er soll gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV a.F. in den Fällen, in denen er oder --wie hier-- der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, u.a. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a UStG) den Nachweis führen. Die unionsrechtliche Befugnis zur gesetzlichen Anordnung dieses Belegnachweises ergibt sich aus Art. 131 MwStSystRL.
- 47** (2) Die Nachweispflichten i.S. von § 17a Abs. 2 UStDV a.F. beachten die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Steuerneutralität (vgl. EuGH-Urteile Traum vom 09.10.2014 - C-492/13, EU:C:2014:2267, UR 2014, 943, Rz 27; Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis vom 14.06.2017- C-26/16, EU:C:2017:453, HFR 2017, 780, Rz 50, 61, m.w.N.) und sind somit mit dem Unionsrecht vereinbar (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 40; vom 10.08.2016 - V R 45/15, BFHE 254, 453, BStBl II 2018, 501, Rz 13; in BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 58).
- 48** Dabei dient das Rechnungsdoppel i.S. von § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV a.F. dem Nachweis der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG, weil sich aus ihm ergeben soll, dass es sich bei der Lieferung um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, die zusammen mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb zu einem innergemeinschaftlichen Umsatz gehört (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2011 - V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957, Rz 23; BFH-Beschluss vom 09.09.2015 - V B 166/14, BFH/NV 2015, 1706, Rz 4). Dazu ist die Angabe von Art und Menge der gelieferten Gegenstände unverzichtbar, um die Finanzverwaltung in die Lage zu versetzen, die behauptete steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung überprüfen zu können und die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland zu kontrollieren. Damit dient diese Angabe der Wahrung der Korrespondenz von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb (vgl. EuGH-Urteil AREX CZ vom 19.12.2018 - C-414/17, EU:C:2018:1027, HFR 2019, 230, Rz 44 f., m.w.N.) und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11.08.2011 - V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 22 f.; in BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 75 f.).
- 49** cc) Im Streitfall wird das FG zu klären haben, ob die in den Ausgangsrechnungen verwendeten Bezeichnungen handelsüblich sind und sich der Kläger nach den o.g. Grundsätzen insofern darauf berufen kann, den Belegnachweis erbracht zu haben, da die nach § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV a.F. i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG erforderliche Angabe im Rechnungsdoppel enthalten ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die erforderlichen Angaben zum Liefergegenstand auch aus den Aufzeichnungen des Unternehmers gemäß § 17c Abs. 2 Nr. 4 UStDV a.F. ergeben können, wonach die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstands der Lieferung aufzuzeichnen sind.
- 50** dd) Schließlich wird es darüber zu entscheiden haben, ob die Steuerfreiheit etwaig erfolgter innergemeinschaftlicher Lieferungen deswegen zu versagen ist, weil anhand objektiver Elemente bewiesen ist, dass der Kläger wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz mit einem Steuerbetrug der Erwerber verknüpft war, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an diesem Steuerbetrug zu verhindern (vgl. EuGH-Urteile Mecsek-Gabona vom 06.09.2012- C-273/11, EU:C:2012:547, UR 2012, 796, Rz 48; Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, EU:C:2017:453, HFR 2017, 780, Rz 71; Bozicevic Jezovnik vom 25.10.2018 - C-528/17, EU:C:2018:868, HFR 2018, 998, Rz 43 f., jeweils m.w.N.).
- 51** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.