

BFH-Urteil vom 16. Januar 2014

(V R 28/13 - DStR 2014 S. 743)

**„Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in der Rechnung
für Zwecke des Vorsteuerabzugs“**

Leitsatz:

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 beigelegt sein.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 14, § 14a, § 15; **Richtlinie 77/388/EWG:** Artikel 22 Abs. 3 Buchst. b

► **Volltext der Entscheidung:**

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=6320>

A. Problemstellung

Der BFH musste zum wiederholten Mal klären, welche Anforderungen an eine Rechnung zu stellen sind, damit diese zur Ausübung des Vorsteuerabzugs i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i. V. m. den §§ 14, 14a UStG berechtigt. Konkret ging es um die Frage, ob es für die in diesem Zusammenhang erforderliche Leistungsbeschreibung ausreicht, wenn zur Identifizierung der Leistung auch auf andere Geschäftsunterlagen Bezug genommen wird, die der Rechnung aber nicht beigelegt waren.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger betätigte sich im Streitjahr 2004 als Immobilienmakler. Am 28. und 30.12.2004 stellte die C GmbH dem Kläger Beträge in Höhe von ... Euro und ... Euro zuzüglich Umsatzsteuer (16 v.H.) in Höhe von ... Euro und ... Euro in Rechnung. Zur Beschreibung der mit den Rechnungen abgerechneten Leistungen wird in der Rechnung vom 28.12.2004 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 30.12.2004 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 30.12.2004 namentlich benannt) unter Angabe der Anzahl der Tage der eingesetzten Person im jeweiligen Monat und des jeweils zugrundeliegenden 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.

In der beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 (Streitjahr) machte der Kläger u.a. die in den Rechnungen vom 28. und 30.12.2004 ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung erließ das Finanzamt am 01.10.2009 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen versagt wurde. Sowohl der dagegen eingelegte Einspruch als auch die hiergegen erhobene Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht wies die Klage ab (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 29.11.2012 - 5 K 5274/10 - DStRE 2013, 1453).

Der BFH hob auf die Revision des Klägers das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Er führte zur Begründung aus: Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts fehle es nicht deshalb an einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i. V. m. den §§ 14, 14a UStG, weil die in den Rechnungen vom 28. und 30.12.2004 in Bezug genommene Vereinbarung, die der Identifizierung der abgerechneten Leistung i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG dienen solle, diesen nicht beigefügt gewesen sei. Die Feststellungen des Finanzgerichts reichten indes nicht aus, um über den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen abschließend entscheiden zu können.

Die dem Unternehmer erteilte Rechnung müsse den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (BFH-Urteil vom 02.09.2010 - V R 55/09 – BStBl. II 2011, 235, unter II.2. - Prätzler, jurisPR-SteuerR 3/2011 Anm. 6). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung habe daher nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG Angaben über den Umfang und die Art der sonstigen Leistung zu enthalten. Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift sei für das Streitjahr Artikel 22 Abs. 3 lit. b sechster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 01.01.2007 Artikel 226 Nr. 6 MwStSystRL).

Hiernach hätten ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke u.a. „die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung“ enthalten müssen.

Nach ständiger Rechtsprechung müsse die Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung müsse 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 sei, richte sich nach den Umständen des Einzelfalls (z.B. BFH-Urteil vom 10.11.1994 - V R 45/93 – BStBl. II 1995, 395, unter II. 2.a; BFH-Urteil vom 08.10.2008 - V R 59/07 – BStBl. II 2009, 218, unter II. 2.a). Zur Identifizierung der abgerechneten Leistung könnten andere Geschäftsunterlagen herangezogen werden. Voraussetzung sei dabei, dass das Abrechnungsdokument selbst auf die anderen Geschäftsunterlagen verweise und die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichne.

Die Vorentscheidung sei von anderen Voraussetzungen ausgegangen und werde deshalb aufgehoben.

Die Rechnungen vom 28. und 30.12.2004 enthielten hinreichende Angaben zum Umfang der von der C GmbH abgerechneten Leistungen. In beiden Rechnungen werde 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. EuGH-Urteil vom 08.05.2013 - C-271/12 - UR 2013, 591 = MwStR 2013, 272, Rnn. 32 und 35 f. „Petroma Transports SA“; Prätzler, jurisPR-SteuerR 26/2013 Anm. 5). Zur Identifizierung der Art der sonstigen Leistung verweise die Abrechnung auf die hinreichend konkretisierte Vereinbarung zwischen dem Kläger und der C-GmbH zum „Projekt L. F. der X AG“. Entgegen dem Urteil des Finanzgerichts sei es nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ausreichend, wenn die Rechnung auf die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen verweise und diese Unterlagen - für Zwecke der Identifizierung - eindeutig bezeichnet seien. Sie müssten der Rechnung hingegen nicht beigelegt sein. Bestätigt werde dies durch § 31 Abs. 3 Satz 2 UStDV. Danach müsse eine in Bezug genommene andere Geschäftsunterlage beim Rechnungsaussteller und beim Rechnungsempfänger lediglich „vorhanden“ sein. Dies setze keine physische Verbindung mit der Rechnung als Urkunde voraus.

Die Sache sei nicht spruchreif. Sie sei deshalb zur Nachholung der fehlenden Feststellungen an das Finanzgericht zurückzuverweisen. Es sei noch zu klären, ob die Rechnungen vom 28. und 30.12.2004 den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG genügten und ob die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorlägen.

Das Finanzgericht werde hinsichtlich der Rechnungen vom 28. und 30.12.2004 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 sei, die eine Identifizierung der abgerechneten Leistungen nach ihrer Art ermögliche. Zu diesem Zweck sei die - den Rechnungen zwar nicht beigelegte, aber nach § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG aufzubewahrende - Vereinbarung inhaltlich zu überprüfen. Sollte das Finanzgericht

dabei feststellen, dass die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben fehlten, unzutreffend oder unzureichend seien, bestehe nach Satz 2 dieser Vorschrift für den Leistungsempfänger grundsätzlich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Sollten die Rechnungen die Voraussetzungen nach den §§ 14, 14a UStG erfüllen, werde das Finanzgericht die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu prüfen haben.

Dabei habe das Finanzgericht festzustellen, ab welchem Zeitpunkt der Kläger die Rechnungen besessen habe. Denn der Besitz der Rechnung sei nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Festgestellt worden sei bisher nur, dass die Rechnungen am 28. bzw. 30. Dezember 2004 ausgestellt worden seien, nicht hingegen, ob der Kläger als Rechnungsempfänger auch noch im Streitjahr den Besitz an ihnen erlangt habe. Fehle es im Streitjahr an dieser Voraussetzung, komme auch ein Vorsteuerabzug im Besteuerungszeitraum 2004 nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 01.07.2004 - V R 33/01 – BStBl. II 2004, 861, unter II. 2. in Anschluss an EuGH-Urteil vom 29.04.2004 - C-152/02 - EuGHE I 2004, 5583, Rn. 36 und 38 „Terra Baubedarf-Handel GmbH“; Küffner, juris PR-SteuerR 28/2004 Anm. 6).

Sollten die Feststellungen ergeben, dass der Kläger bereits im Streitjahr Besitz an der Rechnung vom 30.12.2004 erlangt habe, werde das Finanzgericht 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 sei. Denn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG sei der ausgewiesene Steuerbetrag nur dann vor Ausführung des Umsatzes abziehbar, wenn nicht nur die Rechnung für den auszuführenden Umsatz vorliege, sondern auch die Zahlung geleistet worden sei.

C. Kontext der Entscheidung

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Rechnung i. S. v. den §§ 14, 14a UStG zur Ausübung des Vorsteuerabzugs berechtigt, hat den BFH in jüngerer Vergangenheit mehrfach beschäftigt. So hat der BFH etwa entschieden, dass in einer entsprechenden Rechnung grundsätzlich nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG auch der Zeitpunkt der Lieferung anzugeben ist, und dass dieses Erfordernis nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 - XI R 62/07 – BStBl. II 2009, 432 - Grube, jurisPR-SteuerR 17/2009 Anm. 6). Zur erforderlichen Leistungsbeschreibung hat der BFH außerdem geklärt, dass ein bloßer Hinweis auf die inhaltliche Angabe „lt. mündlicher Vereinbarung“ unzureichend ist und die vom nationalen Gesetzgeber in diesem Zusammenhang aufgestellten Bedingungen auch nicht das unionsrechtliche Neutralitätsprinzip verletzen (BFH-Urteil vom 15.05.2012 - XI R 32/10 - BFH/NV 2012, 1836; die Verfassungsbeschwerde wurde gemäß den §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen; BVerfG, Beschluss vom 29.08.2013 - 1 BvR 1411/13). Ferner gelten die von der Rechtsprechung hierzu aufgestellten Rechtsgrundsätze auch für Gutachten, die nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG ebenfalls Rechnungen sind (vgl. Pickel-

mann, MwStR 2014, 343); Gutschriften müssen im Übrigen seit Inkrafttreten des AmtshilfeRLUmsG am 30.06.2013 nach § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG als solche bezeichnet sein (vgl. auch Lippross/Janzen, Umsatzsteuer 2014, 597 Anm. 8 zu § 14 UStG).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der BFH hat mit dem Besprechungsurteil abweichend von dem Urteil der Vorinstanz klargestellt, dass die Unterlagen, auf die in der Rechnung zur Leistungsbeschreibung Bezug genommen wird, der Rechnung nicht beigelegt sein müssen. Zugleich ist § 31 Abs. 3 Satz 2 UStDV zu beachten, wonach die in Bezug genommenen Dokumente sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein müssen (vgl. auch Heinrichshofen, UStB 2014, 131).

Autorin und Fundstelle:

Richterin am BFH **Friederike Grube** - **jurisPR-SteuerR** 27/2014 Anm. 5