

BUNDESFINANZHOF

Die Leistungsbeschreibung "für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996" reicht nicht dazu aus, die damit abgerechnete Leistung zu identifizieren, wenn diese sich weder aus den weiteren Angaben in der Rechnung noch aus ggf. in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen weiter konkretisieren lässt.

UStG 1993 § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 14 Abs. 4
Richtlinie 77/388/EWG Art. 17 Abs. 2 Buchst. a, Art. 18 Abs. 1, Art. 22 Abs. 3
Buchst. b, c

Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 59/07

Vorinstanz: Sächsisches FG vom 8. November 2006 1 K 2702/04 (EFG 2008, 811)

Gründe

I.

Streitig ist der Vorsteuerabzug der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) aus einer Rechnung der Niederlassung X der ... Holding AG (B-AG) im Streitjahr 1996.

Die Klägerin ist eine GmbH und stellt Süßwaren her. Einziger Gesellschafter der Klägerin war die B-AG.

Die Niederlassung X der B-AG stellte der Klägerin am 4. Dezember 1996 folgende Rechnung aus:

"Für technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996 berechnen wir
100 000 DM

zzgl. 15 % Mehrwertsteuer 15 000 DM

Rechnungsbetrag 115 000 DM.

Der Betrag ist sofort fällig durch Überweisung auf das Konto ...".

Die Rechnung enthält keine weiteren Angaben in Bezug auf die Leistungsbeschreibung und dort wird auf Geschäftsunterlagen nicht verwiesen. Auf der Rechnung ist weder der Geschäftsgegenstand der B-AG noch deren Niederlassung X angegeben.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 zog die Klägerin die in dieser Rechnung ausgewiesene Steuer als Vorsteuerbetrag ab; die Erklärung führte zu einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 20. Januar 2003 die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1996 und versagte dabei u.a. den Vorsteuerabzug aus der Rechnung vom 4. Dezember 1996. Das FA war der Auffassung, es handle sich um eine Scheinrechnung.

Der Einspruch der Klägerin war erfolglos.

Während des Klageverfahrens, mit dem sich die Klägerin auch gegen andere im Revisionsverfahren nicht mehr streitige Feststellungen der Außenprüfung wandte, änderte das FA mit Bescheid vom 23. August 2005 die Umsatzsteuerfestsetzung für 1996 aufgrund des Revisionsverfahrens nicht betreffender Umstände.

Die Klägerin trug im finanzgerichtlichen Verfahren vor, mit der Rechnung sei die "technische Betreuung und Beratung" abgerechnet worden, die die "Anlagentechnik im Tagesgeschäft" betroffen habe. Die Leistungen, welche die bei der B-AG angestellten Ingenieure C und L "vor Ort" ausgeführt hätten, seien "u.a. bei der Realisierung der Projekte K... und T... sowie bei Reparaturen und sonstigen technischen Problemen bei der laufenden Produktion" erbracht worden. Die Klägerin legte die Bestätigung des Ingenieurs C vor, wonach dieser einen Großteil seiner Arbeitszeit bei der Klägerin im Bereich Produktionstechnik (Projektarbeiten) verbracht habe, sowie Auszüge aus Protokollen und anderen Schriftstücken, die die Arbeit der eingesetzten Ingenieure auszugsweise dokumentieren sollten.

Die Klage hatte hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung vom 4. Dezember 1996 Erfolg. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen.

Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) in seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2008, 811 veröffentlichten Urteil aus, maßgeblich für den Vorsteuerabzug sei, dass der Unternehmer tatsächlich steuerbelastete Leistungen in Anspruch genommen habe und das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthalte, die eine Identifizierung der Leistung ermöglichen. Bei sonstigen Leistungen könne die Leistungshandlung oder der Leistungserfolg angegeben werden.

Nach Auffassung des FG erfüllen die Angaben über den Leistungsgegenstand in der Rechnung "gerade noch" die Anforderungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1993. "Mit der Bezeichnung 'für technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996' könne 'zwar nicht im Einzelnen festgestellt werden, welche Leistungen durch die B-AG gegenüber der Klägerin erbracht worden' seien. 'Andererseits' stehe fest, dass die B-AG an die Klägerin mit den beiden Ingenieuren C und L entweder Kontroll- und Beratungsleistungen ausgeführt oder die beiden Ingenieure als Arbeitnehmer der Klägerin überlassen habe.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Das FA meint, die vorgelegte Rechnung erlaube keine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistungen, über die abgerechnet worden sei.

Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Klägerin trägt vor, im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens aufgrund eines Missverständnisses zunächst davon ausgegangen zu sein, mit der streitigen Rechnung seien Planungsleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau einer Fabrik in W abgerechnet worden. Dies sei unzutreffend gewesen, weil es schon die Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 4. Dezember 1996 nicht zugelassen

habe, auf Planungsleistungen zu schließen. Später sei dieser Vortrag richtig gestellt worden.

Sie trägt ferner vor, für die abgerechneten Beratungs- und Kontrollhandlungen seien "keine detaillierten Tätigkeits- und Zeitnachweise" erstellt worden; vielmehr hätten die Beteiligten eine pauschale Abrechnung gewählt. Verlangte man von ihr, der Klägerin, nunmehr, "jede einzelne Beratungs- und Kontrollstunde im Nachhinein zu belegen", widerspreche dies den in dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 1. April 2004 Rs. C-90/02, Bockemühl (Slg. 2004, I-3303, BFH/NV Beilage 2004, 220) aufgestellten Grundsätzen, weil die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dadurch praktisch unmöglich gemacht werde.

Weder der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) noch dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 UStG 1993 ließen sich --in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht-- Grundsätze entnehmen, wonach die häufige pauschale Abrechnung in einer Rechnung "schon grundsätzlich" zur Versagung des Vorsteuerabzugs führe.

Die Klägerin meint, die abgerechneten technischen Beratungs- und Kontrollhandlungen seien nicht eine Vielzahl von Leistungen, vielmehr handle es sich insgesamt um eine einheitliche Leistung.

Nach Ansicht der Klägerin ist die abgerechnete Leistung identifizierbar: Die Art der Leistung ergebe sich aus dem in der Rechnung zweimal verwendeten Attribut "technisch" --das eine Abgrenzung zu Beratungs- oder Kontrollleistungen in betriebswirtschaftlicher, finanzwirtschaftlicher, juristischer Hinsicht etc. erlaube--; der Umfang der Leistung sei der Formulierung "im Jahr 1996" zu entnehmen.

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II.

Die Revision des FA ist begründet; das Urteil des FG war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Die Vorentscheidung stimmt nicht mit den Anforderungen überein, die nach der Rechtsprechung des BFH an eine zum Vorsteuerabzug geeignete Rechnung zu stellen sind.

Die Klägerin darf die in der Rechnung vom 4. Dezember 1996 ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuerbetrag abziehen, weil die Leistungsbeschreibung in der Rechnung nicht hinreichend genau ist.

1. a) Ein Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG 1993 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

b) Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift sind die Art. 17, 18 und 22 der im Streitjahr geltenden Fassung 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).

Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige befugt, "die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen" abzuziehen, "die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden", "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden". Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG lautet: "Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muß der Steuerpflichtige a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a) abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen" Gemäß Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG muss die Rechnung "getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen." Nach Art. 22 Abs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG legen die Mitgliedstaaten "die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann".

2. a) Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats muss das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahin gehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (BFH-Urteil vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.; BFH-Beschlüsse vom 18. Mai 2000 V B 178/99, BFH/NV 2000, 1504, m.w.N.; vom 29. November 2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518, m.w.N.).

b) In der Abrechnung kann auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen werden; diese müssen aber eindeutig bezeichnet sein (BFH-Urteil in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.c bb; BFH-Beschluss vom 3. Mai 2007 V B 87/05, BFH/NV 2007, 1550).

c) Diese Grundsätze sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (BFH-Urteil in BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.b).

3. Die Vorentscheidung ist von anderen Grundsätzen ausgegangen; daher war sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif; die Klage war abzuweisen, weil die Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 4. Dezember 1996 zu ungenau ist. Die Rechnung enthält keine die abgerechnete Leistung hinreichend konkretisierenden Angaben.

a) Das FG hat sich zur Begründung seiner gegenteiligen Auffassung zu Unrecht auf das BFH-Urteil vom 24. September 1987 V R 50/85 (BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688) berufen und ausgeführt, es stehe fest, dass die B-AG gegenüber der Klägerin mit den beiden Ingenieuren C und L entweder Kontroll- und Beratungsleistungen erbracht oder der Klägerin die beiden Ingenieure überlassen habe.

Nach diesem BFH-Urteil kann die Bezeichnung eines Leistungsgegenstandes als "Montage von Einbauschränken" ausreichend sein, wenn festgestellt ist, dass kein

anderer Leistungsgegenstand in Betracht kommt als entweder die Montage von Einbauschränken oder die Überlassung von Arbeitnehmern für entsprechende Arbeiten.

Damit ist aber der vorliegende Streitfall nicht vergleichbar, in dem eine Holding bzw. deren Niederlassung in X ohne Angabe ihres Geschäftsgegenstands mit der nichtssagenden Formulierung über "technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996" abgerechnet hat. Auch angesichts der für Angaben in einer Rechnung gebotenen Kürze und der gelegentlich auftretenden Schwierigkeit, zutreffende Kurzformeln für Leistungsbeschreibungen zu finden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688, unter 7., 8. und 10), ist dies unter den gegebenen Umständen nicht ausreichend.

Das FG hat selbst ausgeführt, "mit der Bezeichnung 'Für technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996' " könne "nicht im Einzelnen festgestellt werden, welche Leistungen durch die" B-AG "gegenüber der Klägerin erbracht worden" seien.

b) Entgegen der Auffassung der Klägerin reichen die Attribute "technisch" und die Formulierung "im Jahr 1996" allein zur Konkretisierung der abgerechneten Leistungen nicht aus.

Denn das Attribut "technisch" bezeichnet eine unbestimmte Vielzahl unterschiedlicher Leistungen. Kein weiterer Hinweis auf die abgerechnete Leistung ergibt sich im Streitfall aus dem Unternehmensgegenstand der B-AG; denn aus der Rechnung ist lediglich ersichtlich, dass die B-AG als "Holding" tätig ist. In der Rechnung sind auch die Ingenieure C und L, die für die B-AG bei der Klägerin tätig waren, nicht genannt.

Ferner ist eine hinreichende Konkretisierung in zeitlicher Hinsicht nicht möglich, weil in der Rechnung für das gesamte Kalenderjahr 1996 abgerechnet wurde.

c) Die von der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren eingereichten Unterlagen können zur Ergänzung der Leistungsbeschreibung nicht herangezogen werden, weil auf sie in der Rechnung nicht Bezug genommen worden ist.

d) Die Klägerin hat im finanzgerichtlichen Verfahren selbst vorgetragen, mit der Rechnung vom 4. Dezember 1996 sei die "technische Betreuung und Beratung" abgerechnet worden, die die "Anlagentechnik im Tagesgeschäft" betroffen habe. Die Leistungen der beiden Ingenieure seien "u.a. bei der Realisierung der Projekte K... und T... sowie bei Reparaturen und sonstigen technischen Problemen bei der laufenden Produktion" erbracht worden.

Hieraus ergibt sich zum einen, dass es ohne weiteres möglich gewesen wäre, die näheren Umstände der abgerechneten Leistung in der Rechnung zu beschreiben.

Zudem stellt dieses Vorbringen die Bezeichnung "Kontrolle" in Frage, weil die Klägerin vorträgt, es habe sich insoweit um "Betreuung" gehandelt. Jedenfalls verdeutlicht dies, dass die Leistungsbezeichnung ungenau war.

e) Dass die Rechnungsangabe keine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, wird auch dadurch bestätigt, dass die Klägerin nach ihren

eigenen Angaben aufgrund eines Missverständnisses im finanzgerichtlichen Verfahren zunächst selbst davon ausgegangen ist, mit der Rechnung vom 4. Dezember 1996 seien Planungsleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau einer Fabrik in W abgerechnet worden.

f) Ohne Bedeutung für den Streitfall ist, ob die abgerechneten Beratungs- und Kontrollhandlungen als eine Vielzahl von Leistungen oder als einheitliche Leistung anzusehen sind. Denn auch eine einheitliche Leistung muss aufgrund ihrer Beschreibung in der Rechnung identifizierbar sein.

g) Ob --wie die Klägerin meint-- die Forderung, "jede einzelne Beratungs- und Kontrollstunde im Nachhinein zu belegen", obwohl eine pauschale Abrechnung vereinbart und derartige Aufzeichnungen nicht geführt worden sind, den Grundsätzen des EuGH-Urteils --Bockemühl-- in Slg. 2004, I-3303, BFH/NV Beilage 2004, 220 widerspräche, ist für den Streitfall nicht entscheidungserheblich. Denn ein solcher Nachweis war im Streitfall nicht erforderlich. Vielmehr hätte es genügt, wenn die grundsätzlich zulässige allgemeine Leistungsbeschreibung so genau gefasst worden wäre, dass eine Identifizierung der abgerechneten Leistung möglich gewesen wäre. Diese Anforderung ist aber mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (vgl. II.2.c).

4. Der Senat muss nicht entscheiden, ob dem FG die von dem FA gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind. Das FA hat seine Revision auch auf Verletzung materiellen Rechts gestützt. In einem solchen Fall muss der BFH das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf eine Verletzung revisiblen Rechts prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (vgl. § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO). Da die Revision aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt, kann offenbleiben, ob sie auch infolge eines Verfahrensfehlers begründet ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BFH/NV 2007, 1604, unter II.1., m.w.N.).