

Urteil vom 12. März 2020, V R 48/17

Keine Rechnung ohne Leistungsbeschreibung

ECLI:DE:BFH:2020:U.120320.VR48.17.0

BFH V. Senat

UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14 Abs 4, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, UStDV § 31 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 18 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3, AEUV Art 267, UStG VZ 2005, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 23. Mai 2017, Az: 1 K 605/17

Leitsätze

Ein Abrechnungsdokument ist keine Rechnung und kann deshalb auch nicht mit der Folge einer Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug rückwirkend berichtigt werden, wenn es wegen ganz allgemein gehaltener Angaben (hier "Produktverkäufe") nicht möglich ist, die abgerechnete Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.05.2017 - 1 K 605/17 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) im Jahr 2005 (Streitjahr) die Vorsteuer aus einer Credit Note (Gutschrift) in Höhe von 33,44 € abziehen kann.
- 2** Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft, die u.a. in den elektronischen Vertrieb von Software eingebunden ist. Hierzu betreibt sie einen Onlineshop für verschiedene Softwarehersteller. Der Kunde schließt über den Onlineshop einen Kaufvertrag unmittelbar mit der Klägerin ab, die wiederum die Software bei dem Softwarehersteller einkauft.
- 3** Im November 2005 erwarb die Klägerin von der X-GmbH (Verlag) Standardsoftware und rechnete darüber mit der Credit Note vom 07.12.2005 ab. Darin fehlten Angaben zur Steuernummer und zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Verlags. Der Gegenstand der Abrechnung war mit "Transfer Sum November 2005" beschrieben. Zusammen mit der Credit Note übermittelte die Klägerin einen "Accounting Report", in dem unter "Sales Products" (Produktverkäufe) die Nettoumsätze aus den verkauften Software-Produkten in einer Summe zusammengefasst dargestellt waren; darauf wurde der Steuersatz "16 %" angewendet und als Ergebnis der "Rechnungsbetrag brutto" angegeben. Die Klägerin übermittelte die Credit Note und den Accounting Report an den Verlag per E-Mail ohne elektronische Signatur.
- 4** In ihrer Umsatzsteuererklärung 2005 vom 30.03.2007 zog die Klägerin die Mehrwertsteuer aus der Credit Note in Höhe von 33,44 € als Vorsteuer ab.
- 5** Im Nachgang zu einer betriebsinternen Prüfung übermittelte die Klägerin dem Verlag die Credit Note mit Begleitschreiben vom 26.04.2011 erneut, nunmehr in Papierform. Beigelegt waren ein Blatt mit der Angabe der Steuernummer des Verlags sowie eine Auflistung der von dem Verlag erworbenen Software.

- 6 Hierauf gab die Klägerin am 28.06.2011 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2005 ab, in der sie aus der streitgegenständlichen Credit Note keine Vorsteuern mehr geltend machte. Gegen diese --als Vorbehaltsfestsetzung wirkende Steuererklärung-- legte sie am 13.07.2011 Einspruch ein, mit dem sie eine auf das Streitjahr rückwirkende Berichtigung der Credit Note geltend machte.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 27.10.2014 als unbegründet zurück.
- 8 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 244 veröffentlichten Urteil statt. Zwar sei die Credit Note vom 07.12.2005 insoweit unvollständig gewesen, als die Steuernummer oder die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers fehlten und auch die Leistungsbeschreibung nicht hinreichend genau gewesen sei.
- 9 Die fehlende Angabe (Steuernummer oder USt-IdNr.) sowie die ungenaue Leistungsbeschreibung habe die Klägerin jedoch mit Rückwirkung auf das Streitjahr berichtigen können, da ihrem Schreiben vom 26.04.2011 eine Auflistung der verkauften Software beigefügt gewesen sei. Die Credit Note vom 07.12.2005 sei berichtigungsfähig gewesen, da die Beschreibungen in der Credit Note und dem beiliegenden Accounting Report --unter Berücksichtigung des auch dem FA bekannten Umstands, dass die Klägerin den Onlineshop des Verlags betrieb-- nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend seien, dass sie fehlenden Angaben gleichstünden. Dem Vorsteuerabzug im Streitjahr stehe auch nicht entgegen, dass die Credit Note vom 07.12.2005 per E-Mail ohne elektronische Signatur übermittelt wurde.
- 10 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 11 Das FG habe verkannt, dass § 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf den § 14 UStG insgesamt verweise, weshalb auch die Anforderungen des § 14 Abs. 3 UStG a.F. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aufstellten. Nach der Systematik des § 14 UStG sei die elektronische Signatur eine unabweisliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gewesen. Im Übrigen reiche die Leistungsbeschreibung der ursprünglichen Credit Note nicht aus, um die Anforderungen an eine berichtigungsfähige Rechnung zu erfüllen.
- 12 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24.05.2017 - 1 K 605/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen,

hilfsweise beantragt die Klägerin,
das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die Frage vorzulegen, ob nach der im Streitjahr geltenden Fassung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) der Vorsteuerabzug im Jahr der ersten Rechnungsausstellung im Gutschriftsverfahren und Zahlung und des Vorliegens aller materiellen Voraussetzungen für den sofortigen Vorsteuerabzug allein deshalb versagt werden kann, weil der Steuerpflichtige die ihm vorliegende ordnungsgemäß ausgestellte Gutschrift nicht mittels qualifizierter elektronischer Signatur, sondern in einfacher elektronischer Form, übermittelt hat, und der Mitgliedstaat nicht von dem Recht Gebrauch gemacht hat, eine Übermittlung in einfacher elektronischer Form zuzulassen. Wenn ja, darf dies auch dann erfolgen, wenn wegen der Anwendung des Gutschriftsverfahrens weder Bedenken an der Unversehrtheit des Inhalts noch an der Echtheit der Herkunft bestehen können?
- 14 Zur Begründung führt die Klägerin aus, das FG habe die Frage der Zulässigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung bei fehlender digitaler Signatur zutreffend bejaht. Auch die Berichtigungsfähigkeit der Leistungsbeschreibung habe das FG zu Recht bejaht. Im Übrigen habe der EuGH in der Rechtssache "Barlis 06" vom 15.09.2016 - C-516/14 (EU:C:2016:690, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 1031) entschieden, dass der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung trotz formeller Mängel zu gewähren sei, wenn die Steuerbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt.

Entscheidungsgründe

- 15** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen für eine Rechnungsberichtigung und damit einen Anspruch der Klägerin auf den Abzug der Vorsteuer aus der Credit Note vom 07.12.2005 für das Streitjahr bejaht.
- 16** 1. Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung den Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung voraus. Unionsrechtlich beruhte dies im Streitjahr auf Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 2003/92/EG des Rates vom 07.10.2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Richtlinie 2003/92/EG) und auf dem dort enthaltenen Verweis auf Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG.
- 17** Eine Rechnung kann nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG im Wege der Gutschrift von einem in Satz 1 Nr. 2 der Vorschrift bezeichneten Leistungsempfänger --also von einem Unternehmer oder einer juristischen Person-- für eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde. Unionsrechtliche Grundlage hierfür war Art. 22 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 2003/92/EG.
- 18** Die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat insbesondere Angaben zu der dem Leistenden erteilten Steuernummer oder USt-IdNr. sowie zu Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder zu Umfang und Art der sonstigen Leistung zu enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 5 UStG). Unionsrechtlich ergab sich dies aus Art. 22 Abs. 3 Buchst. b Unterabs. 1 dritter und sechster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 2003/92/EG.
- 19** Eine Rechnung kann nach § 31 Abs. 5 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Unionsrechtliche Grundlage hierfür war Art. 22 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 5 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 2003/92/EG.
- 20** 2. Im Streitfall hat das FG den Vorsteuerabzug aus der Credit Note vom 07.12.2005 unter Verstoß gegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG und § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV bejaht.
- 21** a) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Credit Note vom 07.12.2005 für sich genommen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte. Denn zum einen fehlte dort die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG geforderte Angabe zur Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers (vgl. Senatsurteil vom 02.09.2010 - V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, Rz 11 f.). Zum anderen genügte die Leistungsbeschreibung "Transfer Sum November 2005" --auch unter Berücksichtigung der Angabe "Sales Products" (Produktverkäufe) im beigefügten Accounting Report-- nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG, weil sich daraus weder die Art noch die Menge der verkauften Produkte ergibt (vgl. Senatsurteile vom 16.01.2014 - V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 10 ff., und vom 01.03.2018 - V R 18/17, BFHE 261, 187, Rz 14 f.; EuGH-Urteil Barlis 06, EU:C:2016:690, Rz 28, HFR 2016, 1031).
- 22** b) Das FG hat allerdings rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Klägerin aufgrund einer Berichtigung der Credit Note vom 07.12.2005 durch ihr Schreiben vom 26.04.2011 einen Anspruch auf Vorsteuerabzug im Streitjahr hat. Denn das Dokument vom 07.12.2005 stellt keine nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV berichtigungsfähige Rechnung in Form einer Gutschrift dar.
- 23** aa) Ein Dokument ist eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (Senatsurteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, Rz 19, sowie vom 15.10.2019 - V R 19/18, BFHE 265, 572, Rz 16; Senatsbeschluss vom 20.07.2012 - V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 33). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat hinsichtlich der Leistungsbeschreibung 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".
- 24** Eine berichtigungsfähige Rechnung muss Angaben tatsächlicher Art enthalten, die es erlauben, die abgerechnete Leistung zu identifizieren. Das erfordert zwar keine erschöpfende Beschreibung der konkret erbrachten Leistung; die Rechnung muss es aber ermöglichen, die Leistung, über die abgerechnet worden ist, eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen. Was hierzu notwendig ist, richtet sich naturgemäß nach den Umständen des Einzelfalls.

An einer Leistungsbeschreibung fehlt es jedoch, wenn die Angaben in hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind. So verhält es sich, wenn sich aus der Abrechnung keinerlei Anhaltspunkte für die Art des gelieferten Gegenstandes oder der sonstigen Leistung ergeben (vgl. zum Vorstehenden Senatsurteile in BFHE 255, 348, Rz 19, und in BFHE 261, 187, Rz 15 f.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.07.2019 - XI R 28/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2020, 313, Rz 16, jeweils m.w.N.).

- 25** bb) Nach diesen Maßstäben fehlt es vorliegend an einer berichtigungsfähigen Rechnung. Denn die Angaben in der Credit Note vom 07.12.2005 sind --auch unter Berücksichtigung der weiteren Umstände-- unbestimmt und ermöglichen nicht, die abgerechnete Leistung zu erkennen. Soweit das FG den Sachverhalt anders gewürdigt hat, ist der Senat hieran nicht gebunden.
- 26** (1) Ob eine Leistungsbeschreibung hinreichend bestimmt ist, entscheidet sich aufgrund einer in erster Linie der Tatsacheninstanz obliegenden tatsächlichen Würdigung. Diese ist revisionsrechtlich nur bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn die Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und die Würdigung weder gegen Denkgesetze verstößt noch Erfahrungssätze verletzt (Senatsurteile vom 18.02.2016 - V R 23/15, BFHE 253, 432, BStBl II 2016, 496, Rz 20; BFH-Urteil vom 25.11.2010 - VI R 34/08, BFHE 232, 86, BStBl II 2012, 24, Rz 15). Letzteres ist hier indes nicht der Fall.
- 27** Vorliegend hat das FG seine Würdigung entscheidend auf die Annahme gestützt, die Bestimmtheit der Leistungsbeschreibung ergebe sich aus dem Umstand, dass die Klägerin --wie dem FA bekannt gewesen sei-- den Onlineshop des Verlags betreibt. Dieser Umstand sagt jedoch nur etwas über die von der Klägerin gegenüber dem Verlag erbrachte Leistung aus. Er lässt aber keinerlei Rückschluss auf die Art der mit der Credit Note abgerechneten Umsätze zu, die --umgekehrt-- der Verlag gegenüber der Klägerin getätigt hat (vgl. nachfolgend unter II.2.b bb (2) (c)). Im Übrigen bietet der genannte Umstand erst recht keinen Anhaltspunkt für die Menge bzw. den Umfang der von dem Verlag gegenüber der Klägerin getätigten Umsätze.
- 28** (2) Der BFH kann auf der Grundlage der Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden. Danach fehlt es der Credit Note vom 07.12.2005 --auch unter Berücksichtigung der weiteren Umstände-- an einer hinreichend bestimmten Leistungsbeschreibung, sodass sie keine berichtigungsfähige Rechnung darstellt.
- 29** (a) Die Wortfolge "Transfer Sum November 2005" ist derart unbestimmt, dass sie einer fehlenden Angabe gleichsteht. Sie hält lediglich fest, dass es sich bei dem in der Credit Note aufgeführten Betrag um die Überweisungssumme für den Monat November 2005 handelt. Ihr lässt sich nicht entnehmen, ob überhaupt über einen steuerbaren Umsatz abgerechnet werden soll. Erst recht enthält sie keinerlei aussagekräftigen Angaben zu der Art des (etwaigen) Umsatzes.
- 30** (b) Im Ergebnis nichts anderes ergibt sich aus der Angabe "Sales Products" in dem der Credit Note beigefügten "Accounting Report".
- 31** Dabei kann offen bleiben, ob einer Berücksichtigung der Angaben im Accounting Report bereits der Umstand entgegen steht, dass die Credit Note keine --eindeutig gekennzeichnete-- Bezugnahme hierauf enthält (vgl. BFH-Beschluss vom 22.07.2014 - XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 19; Senatsbeschluss vom 14.03.2012 - V B 111/10, BFH/NV 2012, 1196, Rz 5, jeweils m.w.N.). Denn auch unter Berücksichtigung der Angabe "Sales Products" in dem Accounting Report stellt die Leistungsbeschreibung sich als derart unbestimmt dar, dass sie einer fehlenden Angabe gleichsteht.
- 32** Die Angabe "Sales Products" nimmt Bezug auf Produktverkäufe, lässt jedoch die Art der verkauften Produkte gänzlich offen. Dabei ist der verwendete Begriff der "Products" derart allgemein, dass ihm nicht einmal entnommen werden kann, ob körperliche Gegenstände oder nicht verkörperte Werke erfasst sein sollen. Schon deshalb bietet die Angabe "Sales Products" keinen Anhaltspunkt für die Identifizierung der abgerechneten Umsätze.
- 33** Ebenso wenig lässt ein Umkehrschluss aus den weiteren Positionen des Accounting Reports (Sales Download Service, Sales Backup CD, Sales Coupons und Sales Shipping) konkrete Anhaltspunkte für die Bestimmung der abgerechneten Umsätze erkennen. Diese weiteren Positionen betreffen lediglich vier punktuell abgegrenzte Umsatzbereiche. Angesichts der Allgemeinheit der Angabe "Sales Products", die jedenfalls sämtliche Erzeugnisse materieller und immaterieller Art erfassen kann, bleibt deshalb auch bei Aussonderung dieser weiteren Positionen gänzlich unklar, welche Art von Umsätzen mit "Sales Products" beschrieben sein soll.

- 34** (c) Auch bei Berücksichtigung der sonst dem FA bekannten Umstände lassen sich der Credit Note und dem Accounting Report keine aussagekräftigen Angaben zu der Art der abgerechneten Umsätze entnehmen.
- 35** So bietet die Firmenbezeichnung des Leistenden (vgl. Senatsurteil in BFHE 265, 572, Rz 21) --hier also des Verlags-- keine konkreten Anhaltspunkte zur Art der abgerechneten Umsätze. Denn die Angebotspalette eines Verlags kann klassische Printangebote (z.B. Bücher und Zeitschriften), Kalender und Gesellschaftsspiele ebenso umfassen wie etwa digitale Medienangebote (z.B. Lernsoftware, eBooks, Hörspiele) oder Werbe- und Marketingleistungen. Damit lässt sich auch der Firmenbezeichnung des Verlags bereits nicht entnehmen, ob der abgerechnete Verkauf von "Produkten" sich auf körperliche Gegenstände oder nicht verkörperte Werke (oder sogar auf Dienstleistungen) bezieht.
- 36** Anhaltspunkte für die Art der abgerechneten Umsätze bietet vor diesem Hintergrund --entgegen der Auffassung des FG-- auch nicht die Behauptung, dass dem FA bekannt gewesen sei, dass die Klägerin den Onlineshop des Verlags betreibt. Denn über die Art und die Menge der über den Onlineshop des Verlags vertriebenen und in diesem Zusammenhang von dem Verlag an die Klägerin verkauften "Produkte" --sowie die Kenntnis des FA hiervon-- sagt dies nichts aus (vgl. bereits unter II.2.b bb (1)).
- 37** 3. Die Versagung des Vorsteuerabzugs im Streitjahr, in dem die Klägerin lediglich über ein Dokument verfügte, das die Anforderungen an eine berichtigungsfähige Rechnung nicht erfüllt, und in dem deshalb eine --erstmalige-- Rechnung noch nicht erteilt war (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 33), entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH. Danach kann der Vorsteuerabzug erst ausgeübt werden, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt wurde und der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (vgl. EuGH-Urteil Terra Baubedarf-Handel vom 29.04.2004 - C-152/02, EU:C:2004:268, Leitsatz sowie Rz 38, HFR 2004, 709; Senatsurteil vom 15.10.2019 - V R 14/18, BFH/NV 2020, 295, Rz 28 ff.). Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Auffassung der Klägerin-- weder aus dem EuGH-Urteil Vădan vom 21.11.2018 - C-664/16 (EU:C:2018:933, HFR 2019, 65) noch aus dem EuGH-Urteil Barlis 06 (EU:C:2016:690, HFR 2016, 1031).
- 38** a) Nach dem EuGH-Urteil Vădan (EU:C:2018:933, HFR 2019, 65) kann "ein Steuerpflichtiger, der nicht in der Lage ist, durch Vorlage von Rechnungen oder anderen Unterlagen den Betrag der von ihm gezahlten Vorsteuer nachzuweisen, nicht allein auf der Grundlage einer Schätzung in einem vom nationalen Gericht angeordneten Sachverständigengutachten ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen" (EuGH-Urteil Vădan, EU:C:2018:933, Rz 48, HFR 2019, 65). Zur Entbehrlichkeit einer Rechnung oder bestimmter Rechnungsinhalte sagt diese Entscheidung nichts aus. Vielmehr bestätigt sie die Bedeutung einer Rechnung oder anderer Abrechnungsunterlagen für das Recht auf Vorsteuerabzug.
- 39** b) Nach der EuGH-Entscheidung Barlis 06 (EU:C:2016:690, HFR 2016, 1031) kann der Vorsteuerabzug u.a. nicht allein wegen der unzureichenden Leistungsbeschreibung einer Rechnung versagt werden, wenn die Steuerbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug vorliegen. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Barlis 06, EU:C:2016:690, Rz 43 f., HFR 2016, 1031). Im vorliegenden Fall verfügte das FA jedoch nicht über alle notwendigen Informationen, um zu prüfen, ob hinsichtlich der mit der Credit Note abgerechneten Umsätze die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug vorliegen. Denn der Credit Note und dem Accounting Report ließen sich auch bei Berücksichtigung der sonst dem FA bekannten Umstände --Firmenbezeichnung des Verlags und Betrieb des Onlineshops des Verlags durch die Klägerin-- keine aussagekräftigen Angaben zu der Art der abgerechneten Umsätze entnehmen (s.o. unter II.2.b bb (2) (c)). War danach bereits offen, ob sich der abgerechnete Verkauf von "Produkten" auf körperliche Gegenstände oder nicht verkörperte Werke (oder sogar auf Dienstleistungen) bezieht, hatte das FA nicht sämtliche Informationen, um zu prüfen, inwieweit der als Vorsteuer geltend gemachte Betrag gesetzlich geschuldet war.
- 40** Dies würde im Übrigen selbst dann gelten, wenn dem FA bekannt gewesen wäre, dass der Verlag ein Softwarehersteller ist. Denn auch dann wäre es dem FA ohne genauere Kenntnis von den abgerechneten Softwareumsätzen nicht möglich gewesen, den angewendeten Steuersatz zu überprüfen. Bei Softwareumsätzen ist die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG u.a. davon abhängig, ob auch das Recht zur Verwertung insbesondere durch Vervielfältigung und Verbreitung übertragen wird (vgl. Senatsurteil vom 25.11.2004 - V R 4/04, BFHE 208, 470, BStBl II 2005, 415, unter II.2., und vom 27.09.2001 - V R 14/01, BFHE 196, 357, BStBl II 2002, 114, unter II.2.).
- 41** 4. Es besteht für den Senat keine Veranlassung, den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der

Europäischen Union im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens anzurufen.

- 42** a) Die von der Klägerin in ihrem Hilfsantrag formulierte Frage, ob die Versagung des Vorsteuerabzugs allein aufgrund der Übersendung der Credit Note in einfacher elektronischer Form mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, ist nicht entscheidungserheblich. Denn der Vorsteuerabzug war im Streitjahr bereits deshalb zu versagen, weil sie über kein Dokument verfügte, das die Anforderungen an eine berichtigungsfähige Gutschrift erfüllt.
- 43** b) Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung angeregt hat, den EuGH zu den Anforderungen an eine berichtigungsfähige Rechnung anzurufen, bestehen im Hinblick auf die bereits vorliegende EuGH-Rechtsprechung keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts. Der erkennende Senat hat bereits entschieden, dass auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Erfordernisse eine berichtigungsfähige Rechnung jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn sie u.a. keine hinreichenden Angaben zur Leistungsbeschreibung enthält (Senatsurteile in BFHE 265, 572, Rz 16, und in BFHE 255, 348, Rz 19). Zudem ist in der Rechtsprechung des EuGH die besondere Bedeutung der Leistungsbeschreibung für den Vorsteuerabzug anerkannt. So hat dieser u.a. im Urteil Dankowski vom 22.12.2010 - C-438/09 (EU:C:2010:818, Leitsatz 1 sowie Rz 38, HFR 2011, 366) entschieden, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zusteht, "wenn die entsprechenden Rechnungen (...) insbesondere diejenigen Angaben enthalten, die notwendig sind, um (...) die Art der erbrachten Dienstleistungen zu identifizieren". Hieraus folgt, dass die Leistungsbeschreibung ein unverzichtbares Element des Abrechnungsdokuments darstellt und dass ohne sie nicht von einer (berichtigungsfähigen) Rechnung oder Gutschrift ausgegangen werden kann. Wenn der Zweck der Rechnungsangaben darin besteht, es den Steuerverwaltungen zu ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteueranspruchs zu kontrollieren (vgl. EuGH-Urteil Barlis 06, EU:C:2016:690, Rz 27, HFR 2016, 1031, unter Hinweis auf die Schlussanträge der Generalanwältin in den Nrn. 30, 32 und 46), kann dieser Zweck nur dann erreicht werden, wenn die Steuerbehörden der Rechnung bzw. Gutschrift jedenfalls entnehmen können, über welche Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wurde.
- 44** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de