

Urteil vom 15. Mai 2012, XI R 32/10

Angaben zu Umfang und Art der abgerechneten Leistungen als materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs

BFH XI. Senat

UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5, UStG § 14a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 6

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 20. April 2010, Az: 3 K 633/09

Leitsätze

NV: Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat Angaben zu Umfang und Art der abgerechneten sonstigen Leistungen zu enthalten. Aus den (bloßen) Angaben "Personalgestellung - Schreibearbeiten" und "Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur" ergibt sich auch in Verbindung mit dem in der Rechnung angegebenen Leistungszeitraum "Nachzahlung 2008" keine Quantifizierung der erbrachten Leistungen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der Abzug von Vorsteuern in Höhe von ... € für den Monat Dezember 2008 aus einer Abschlussrechnung, insbesondere, ob Art und Umfang der erbrachten Leistung in der Rechnung hinreichend bezeichnet sind.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als Inhaber einer Rechtsanwaltskanzlei unternehmerisch tätig. Darüber hinaus war er Mitgeschäftsführer der X-Steuerberatungsgesellschaft mbH (GmbH).
- 3 Der Kläger hatte mit der Rechnungsausstellerin, der GmbH, eine Bürogemeinschaft. Er nahm auf der Grundlage einer mündlichen Vereinbarung mit der GmbH Leistungen dieser Gesellschaft in Anspruch. Bei diesen Leistungen handelte es sich u.a. um Personalüberlassung, Ausführung von Schreibearbeiten, Gestellung von Büromaterial, EDV und Fachliteratur.
- 4 Der Kläger durfte aufgrund mündlicher Vereinbarung mit der GmbH deren Räume für seine Tätigkeiten nutzen, Schreibkräfte etc. für seine Tätigkeit in Anspruch nehmen und leistete im Laufe des Jahres hierfür pauschale Abschlagszahlungen von etwa ... € monatlich. Die GmbH erteilte unterjährig Rechnungen über diese Abschlagszahlungen. Es wurde nicht festgehalten, welcher Mitarbeiter/in in welchem Umfang für den Kläger oder die GmbH tätig war.
- 5 Am Jahresende fand nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) sodann eine Besprechung zwischen dem Kläger und einer der Mitgeschäftsführerinnen der GmbH statt, in der besprochen wurde, welche Aufwendungen der GmbH im Zusammenhang mit den für die Kanzlei des Klägers erbrachten Dienstleistungen entstanden waren. Grundlage dieser Feststellung waren die für die GmbH darstellbaren Kosten. Anhand dieser wurde festgestellt, ob mit den monatlichen Zahlungen zumindest ungefähr die der GmbH entstandenen Aufwendungen "aufgefangen" wurden. Sodann wurden unter Berücksichtigung des Gesamtaufwandes --letztlich im Wege griffweiser Schätzung-- in der Besprechung eine etwaige Nachzahlung für das Kalenderjahr festgelegt. Dies erfolgte im Rahmen einer Pauschalpreisvereinbarung, die zwar keine Abrechnung "auf den Punkt" erlaubte, allerdings einen größeren Aufwand im Zusammenhang mit der Ermittlung der konkreten Kosten vermied. Bei dem Gespräch zwischen dem Kläger und der GmbH, bei dem die Abschlusszahlung festgesetzt wurde, legte die Mitgeschäftsführerin aufgrund der Kostenstruktur der GmbH den Aufwand mündlich dar. Hierzu wurden betriebswirtschaftliche Auswertungen herangezogen.
- 6 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei der Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2006 vom Kläger geltend gemachte Vorsteuerbeträge nicht an. Im Rahmen eines gegen diese Festsetzung gerichteten Einspruchsverfahrens teilte das

FA in einem vom zuständigen Sachgebietsleiter der Rechtsbehelfsstelle unterschriebenen Schreiben vom 1. April 2008 dem Kläger unter Hinweis darauf, dass für künftige Abrechnungszeiträume den gesetzlichen Anforderungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechende Rechnungen zugrunde zu legen seien, mit, die strittigen Vorsteuerbeträge würden zum Abzug zugelassen.

- 7 Daraufhin übermittelte der Kläger dem FA mit Schreiben vom 10. April 2008 eine "Proberechnung" der GmbH. Er bat um entsprechende Mitteilung für den Fall, dass die Ausgestaltung der Rechnung wider Erwarten nicht den aus Sicht des FA zu beachtenden Vorgaben genüge. Das FA reagierte hierauf nicht.
- 8 Die GmbH erteilte dem Kläger am 17. Dezember 2008 für den Leistungszeitraum Januar bis Dezember 2008 die im vorliegenden Verfahren umstrittene Abschlussrechnung mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von ... €. Die ausgeführten Leistungen wurden in der Rechnung wie folgt bezeichnet:

Nachzahlung [Zeitraum] 2008

Personalgestellung - Schreibarbeiten

lt. mündlicher Vereinbarung ... €

Nachzahlung für andere Kosten: [Zeitraum] 2008

Büromaterial, Porto, EDV,

Fachliteratur

lt. mündlicher Vereinbarung ... €

Summe Nettobeträge ... €

Umsatzsteuerbetrag 19 % ... €

Rechnungsbetrag ... €

- 10 Mit Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2008 vom 9. März 2009 versagte das FA den vom Kläger in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Dezember 2008 aus der vorgenannten Rechnung geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von ... €. Die abgerechneten Umsätze seien weder dem Grunde nach noch der Höhe nach eindeutig und leicht nachprüfbar zuzuordnen. Die Festlegungen entsprechend der getroffenen mündlichen Vereinbarung seien nicht nachvollziehbar.
- 11 Der hiergegen eingelegte Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2009 als unbegründet zurückgewiesen.
- 12 Die sich anschließende Klage hatte keinen Erfolg. Das FG führte im Wesentlichen aus, die Leistungsbeschreibungen in der Rechnung vom 17. Dezember 2008 seien auch angesichts der für Rechnungsangaben gebotenen Kürze unzulänglich. Sie ermöglichten keine konkrete Identifizierung der abgerechneten Leistungen. Eine genügende Leistungsbeschreibung erfordere eine Konkretisierung der Leistung nach Art und Umfang. Vorliegend fehlten Angaben zum konkreten Umfang der erbrachten Leistungen völlig. Aus der Bezugnahme auf die Monate der Leistungserbringung ergebe sich nicht deren Dauer im Sinne einer Quantifizierung. Diese sei auch nicht ausnahmsweise entbehrlich, da sich der Umfang der erbrachten Leistungen mit hinreichender Notwendigkeit weder aus der Bezeichnung der Art der Leistungen noch aus der bloßen Angabe der Zeiträume ergebe. Der in der streitbefangenen Rechnung erteilte Hinweis nach "mündlicher Vereinbarung" lasse keine Rückschlüsse auf den Umfang der erbrachten Leistungen zu.
- 13 Die Konkretisierung des Leistungsumfangs, etwa durch nähere Angaben zu den tätigen Personen, Einsatztagen, geleistete Stunden bzw. Stundensätzen oder zu Art und Umfang der Leistungen mache eine zulässige

Pauschalpreisvereinbarung nicht unmöglich. Im Übrigen seien, wie die Nachzahlung zeige, Pauschalhonorare nicht vereinbart worden.

- 14 Die Forderung des FA nach einer näheren Konkretisierung des Umfangs der erbrachten sonstigen Leistungen verstoße nicht gegen europarechtliche Vorgaben. Soweit der Kläger vorgebracht habe, ein Steuerpflichtiger würde hierdurch zu einem Aufwand gezwungen, der sein Handeln unwirtschaftlich mache, habe der Kläger nicht dargetan, dass und aus welchen Gründen dies in seinem konkreten Fall gegeben sei.
- 15 Das FA sei auch nach Treu und Glauben nicht gebunden gewesen, den vom Kläger beanspruchten Vorsteuerabzug aus der streitigen Abschlussrechnung der GmbH anzuerkennen.
- 16 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 281 veröffentlicht.
- 17 Der Kläger stützt seine vom FG zugelassene Revision auf die Verletzung materiellen Rechts.
- 18 Er trägt im Einzelnen vor, die Vorentscheidung verkenne die Anforderungen an den Inhalt einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung. Die Angaben "Personalgestellung/Schreibaarbeiten" bzw. "Nachzahlung für andere Kosten", welche detailliert mit "Büromaterial, Porto, EDV und Fachliteratur" bezeichnet worden seien, ermöglichten die nach den Rechtsprechungsgrundsätzen des Bundesfinanzhofs (BFH) geforderte eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistungen. Angesichts dieser Leistungsbeschreibungen komme es auf den in der streitbefangenen Rechnung aufgenommenen Verweis auf die getroffene mündliche Vereinbarung nicht an.
- 19 Eine detaillierte Leistungsbeschreibung könne nicht gefordert werden, da der Vorsteuerabzug nicht durch übertriebene Anforderungen erschwert werden dürfe.
- 20 Der hierzu notwendige Dokumentationsaufwand mache die Leistungserbringung unwirtschaftlich. Eine detaillierte Leistungsbeschreibung würde der Finanzverwaltung gegenüber die Kalkulation offenlegen.
- 21 Das Verlangen nach einer weitergehenden Aufschlüsselung und Erläuterung der abgerechneten Leistungen sei mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Beachtung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Neutralität unvereinbar und schliesse jedwede Pauschalpreisvereinbarung aus.
- 22 Die in der Rechnung vom 17. Dezember 2008 enthaltenen Leistungsbeschreibungen seien auch im Hinblick auf den Zweck des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG, die Besteuerung des leistenden Unternehmers zu erleichtern, hinreichend genau. Die Gefahr, die GmbH hätte die Umsatzsteuer unzutreffend ermitteln oder die Umsätze nicht versteuern können, habe ersichtlich nicht bestanden. Sie habe die ausgewiesene Umsatzsteuer unstreitig an das FA abgeführt.
- 23 Die Vorentscheidung verkenne weiter, dass mit der streitbefangenen Rechnung keine unzulässige pauschale Leistungsbeschreibung vorgenommen worden sei, und differenziere nicht zwischen einer pauschalen Beschreibung und einer pauschalen Abrechnung von Leistungen im Wege einer Pauschalpreisfestlegung.
- 24 Es bestehe keine gesetzliche Grundlage, die Leistungen durch Angabe der tätigen Personen, Einzeltage, geleisteten Stunden bzw. Stundensätze oder durch Art oder Umfang der durch das Personal erbrachten Arbeitsleistungen konkret zu bezeichnen.
- 25 Das FG berücksichtige nicht, dass bei Steuerberatern und Rechtsanwälten bereits der Hinweis auf die entsprechenden Vorschriften der Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV) oder des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG) als hinreichende Leistungsbezeichnung anzusehen sei.
- 26 Der geforderte detaillierte Nachweis der im Einzelnen erbrachten Leistungen sei ein unzulässiger, da unverhältnismäßiger Eingriff in die Vertragsfreiheit sowie eine gegen das Übermaßverbot verstoßende Formalisierung privatrechtlicher Rechtsverhältnisse. Zudem wären er, der Kläger, und die GmbH gezwungen, unter Verletzung ihrer Verschwiegenheitspflichten und Auskunftsverweigerungsrechte, die Identität von Mandanten und die Tatsache ihrer Beratung offenzulegen.
- 27 Zudem ergebe sich aus der Rechtsprechung des BFH zu den Leistungsbeschreibungen "Arbeitnehmerüberlassung" und "Montagearbeiten", dass es wegen der Art der vorliegend erbrachten sonstigen Leistungen keiner weiteren Quantifizierung bedürfe.
- 28 Abgesehen davon habe das FA mit seinen Ausführungen in dem vom zuständigen Sachgebietsleiter der Rechtsbehelfsstelle unterschriebenen Schreiben vom 1. April 2008 eine nach dem Grundsatz von Treu und Glauben

bindende Zusage erteilt.

- 29** Das FA habe schließlich gegen das im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben geltende Verbot des "venire contra factum proprium" verstoßen, wenn es den Vorsteuerabzug versage, ohne auf die übersandte Musterrechnung reagiert zu haben.
- 30** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben sowie den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für den Monat Dezember 2008 vom 9. März 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2009 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von ... € abgezogen werden.
- 31** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 32** Bei mehreren Rechnungen über dieselben Leistungen gegenüber demselben Leistungsempfänger drohe die Gefahr einer mehrfachen Abrechnung. Aus der streitbefangenen Rechnung werde lediglich der Zeitraum der Leistungserbringung, nicht jedoch der Umfang der erbrachten sonstigen Leistungen ersichtlich. Die Abrechnung sei nicht anhand der tatsächlich erbrachten Leistungen, sondern auf Basis subjektiver Einschätzungen sowie je nach den Bedürfnissen anhand der jeweiligen Kostensituation erfolgt.
- 33** Das Schreiben vom 1. April 2008 könne nicht als Zusage dahingehend gewertet werden, der geltend gemachte Vorsteuerabzug aus der streitigen Abschlussrechnung werde anerkannt.

Entscheidungsgründe

- 34** II. Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 35** Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die in der Rechnung vom 17. Dezember 2008 ausgewiesene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen darf, weil der Kläger keine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.
- 36** 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.
- 37** 2. Die dem Unternehmer erteilte Rechnung muss ordnungsgemäß sein und den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 2. September 2010 V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.2.). Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung hat daher nach § 14 Abs. 4 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".
- 38** a) Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist Art. 22 Abs. 3 Buchst. b sechster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) in der Fassung der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung (Rechnungs-Richtlinie). Hiernach mussten ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke u.a. "die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung" enthalten.
- 39** b) Auch nach Art. 226 Nr. 6 der ab dem 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1) "müssen" ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke u.a. "Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung" enthalten.
- 40** 3. Fehlen die erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht für den Leistungsempfänger grundsätzlich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (vgl. EuGH-Urteile vom 15. Juli 2010 C-368/09 --Pannon Gép--, Slg. 2010, I-7467, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1475, Rz 39 bis 41; vom 1. März 2012 C-280/10 --Polski

Trawertyn--, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 366, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 461, Rz 41; BFH-Urteil in BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, unter II.3., m.w.N.).

- 41** 4. Die Anforderungen an ein zum Vorsteuerabzug berechtigendes Abrechnungspapier sind im Streitfall nicht erfüllt.
- 42** a) Die streitbefangene Rechnung vom 17. Dezember 2008 enthält keine hinreichenden Angaben i.S. des § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG zum Umfang der von der GmbH abgerechneten Leistungen.
- 43** Die vorliegenden Rechnungsangaben beschränken sich auf "Personalgestellung – Schreivarbeiten" sowie "andere Kosten: ... Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur". Sie ermöglichen --wie das FG zu Recht entschied-- auch angesichts der für Angaben in einer Rechnung gebotenen Kürze und der gelegentlich auftretenden Schwierigkeit, zutreffende Kurzformeln für Leistungsbeschreibungen zu finden, jedenfalls keine Konkretisierung der abgerechneten Leistungen nach deren Umfang. Derartige allgemeine Bezeichnungen allein genügen --ebenso wie z.B. "Trockenbauarbeiten", "Fliesenarbeiten", "Außenputzarbeiten" oder "zur Deckung Ihrer erhaltenen Vorauszahlungen"-- nicht den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsbeschreibung im Abrechnungspapier (vgl. Senatsbeschlüsse vom 5. Februar 2010 XI B 31/09, BFH/NV 2010, 962, m.w.N.; vom 10. Januar 2012 XI B 80/11, BFH/NV 2012, 815). Sie schließen --worauf das FA zutreffend hinweist-- eine mehrfache Abrechnung der damit verbundenen Leistungen in einer anderen Rechnung nicht aus (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 962, m.w.N.).
- 44** Die Rechnung vom 17. Dezember 2008 enthält keine Angaben zum Umfang der "Personalgestellung – Schreivarbeiten", z.B. nach der Anzahl der insoweit geleisteten Stunden. Entsprechendes gilt für den Umfang der Überlassung von "Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur". Auch ergibt sich --wie die Vorentscheidung zutreffend erkannt hat-- aus dem in der streitbefangenen Rechnung enthaltenen Angabe "Nachzahlungs[Zeitraum] 2008" keine Quantifizierung der von der GmbH an den Kläger erbrachten Leistungen.
- 45** b) Es kann dahinstehen, ob Angaben tatsächlicher Art im Abrechnungspapier, welche ggf. unter Heranziehung weiterer Erkenntnismittel die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen, unter der Geltung des die Rechnungs-Richtlinie umsetzenden § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG n.F. noch als ausreichend angesehen werden können (zur Identifizierung des Leistungsgegenstandes unter Heranziehung weiterer Erkenntnismittel unter der Geltung des § 14 UStG a.F., vgl. BFH-Urteil vom 24. September 1987 V R 50/85, BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688, unter II.7.). Derartige Angaben tatsächlicher Art enthält die streitbefangene Rechnung jedenfalls nicht. Die vorhandene Angabe "lt. mündlicher Vereinbarung" ist inhaltlich unzureichend. Sie stellt keine eindeutige Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen dar, aus denen der Umfang der abgerechneten Leistungen zu entnehmen wäre (zum Verweis auf andere Geschäftsunterlagen vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Mai 2000 V B 178/99, BFH/NV 2000, 1504; vom 29. November 2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518; vom 3. Mai 2007 V B 87/05, BFH/NV 2007, 1550; ferner Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 815, unter II.1.c).
- 46** 5. Die Einwendungen des Klägers führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 47** a) Soweit der Kläger vorbringt, für die Gewährung des Vorsteuerabzugs reiche es nach den Rechtsprechungsgrundsätzen des BFH aus, dass die Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistungen ermöglichen, es lediglich auf die Identifizierung dieser Leistung ankomme und der Vorsteuerabzug nicht durch detaillierte Leistungsbeschreibungen erschwert werden dürfe, verkennt er schon, dass für Abrechnungsperioden ab dem 1. Januar 2004 --mithin nach Umsetzung der Rechnungs-Richtlinie-- sich die Rechtslage im Gegensatz zu der, die den vom Kläger in Bezug genommenen Entscheidungen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.a, m.w.N.) zugrunde lag, grundlegend anders darstellt (vgl. auch Englisch, UR 2009, 181).
- 48** aa) Der Unternehmer konnte nach § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 UStG a.F. die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen.
- 49** bb) Nach der seit 1. Januar 2004 geltenden, für den Streitfall maßgebenden Rechtslage setzt der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG hingegen den Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung voraus, für die nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 8 UStG Angaben unter anderem zu Umfang und Art von abgerechneten Dienstleistungen erforderlich sind. Dies entspricht --wie vorstehend unter II.2. ausgeführt-- zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben. Bei dem Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung handelt es sich seither um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die durch Umfang und Art konkretisierte

Angabe des Leistungsgegenstandes dient mithin nicht mehr lediglich der Erleichterung der Kontrolle, ob der in Rechnung gestellte Leistungsaustausch überhaupt stattgefunden hat (vgl. Englisch, UR 2009, 181, m.w.N.).

- 50** b) Es verstößt --entgegen der Auffassung des Klägers-- weder gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeits- noch gegen den Neutralitätsgrundsatz, dass der Leistungsumfang in einer Rechnung anzugeben ist.
- 51** aa) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehört nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts. Hierbei ist zu prüfen, ob eine Regelung zur Verwirklichung des mit ihr verfolgten konkreten Ziels erforderlich und geeignet ist und die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nunmehr der ihr nachfolgenden MwStSystRL nicht mehr als erforderlich beeinträchtigt (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 19. September 2000 C-177/99 und C-181/99 --Ampafrance und Sanofi--, Slg. 2000, I-7013, UR 2000, 474, Rz 42 f.; vom 21. Februar 2008 C-271/06 --Netto Supermarkt--, Slg. 2008, I-771, HFR 2008, 408, Rz 18 f.; Senatsurteil vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.b bb).
- 52** (1) Die zwingende Angabe des Umfangs der abgerechneten Leistungen beeinträchtigt die Interessen des Leistungsempfängers --wie hier die des Klägers-- schon deshalb nicht mehr als erforderlich, weil dieser, wenn er eine Rechnung ohne Angabe des Leistungsumfangs erhält, vom leistenden Unternehmer eine korrigierte, den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG entsprechende Rechnung verlangen kann (zur Rechnung ohne Angabe eines Leistungszeitpunkts, vgl. Senatsurteil vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432, unter II.3.).
- 53** (2) Nichts anderes gilt, soweit der Kläger weiter vorbringt, von der GmbH könne keine detaillierte Abrechnung gefordert werden, weil der hierzu notwendige Dokumentationsaufwand die Leistungserbringung unwirtschaftlich machen würde und zur Offenlegung der Kalkulation zwingen würde. Dies trifft nach Auffassung des Senats im Übrigen nicht zu.
- 54** bb) Aus dem Neutralitätsgrundsatz ergibt sich, dass der Steuerpflichtige weder ganz noch teilweise durch die Mehrwertsteuer belastet werden darf (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, unter II.3.b dd [3] [a]). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH soll durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 22. Februar 2001 C-408/98 --Abbey National--, Slg. 2001, I-1361, UR 2001, 164, Rz 24; vom 6. Juli 2006 C-439/04 und C-440/04 --Kittel und Recolta Recycling--, Slg. 2006, I-6161, UR 2006, 594, Rz 48). Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis (vgl. z.B. EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-6161, UR 2006, 594, Rz 48; ferner Senatsurteil vom 13. Mai 2009 XI R 84/07, BFHE 225, 282, BStBl II 2009, 868, unter II.3.e).
- 55** Nach der Rechtsprechung des EuGH darf dementsprechend die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug nur insoweit davon abhängig gemacht werden, dass die Rechnung über die in dieser Bestimmung geforderten Angaben hinaus noch weitere Angaben enthält, als dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Außerdem dürfen solche (weitere) Angaben nicht durch ihre Zahl oder technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Juli 1988 C-123/87 --Jeunehomme und EGI--, Slg. 1988, I-4517, Rz 17; vom 21. April 2005 C-25/03 --HE--, Slg. 2005, I-3123, DStR 2005, 775, Rz 80, m.w.N.; in Slg. 2010, I-7467, DStR 2010, 1475, Rz 41; in UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 42).
- 56** Es verstößt hiernach nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz, wenn im Streitfall der Vorsteuerabzug zu versagen ist, weil die nach Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL notwendigen Angaben zu den abgerechneten Leistungen in der streitbefangenen Rechnung fehlen. Die geforderte Angabe zum Leistungsumfang geht über das unionsrechtlich nunmehr notwendige Mindestmaß nicht hinaus und würde überdies weder durch Zahl oder technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen.
- 57** Darüber hinaus ist dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer genügt, wenn der Leistungsempfänger --wie hier der Kläger-- den Vorsteuerabzug mit dem Zugang einer berechtigten Rechnung, auf die er einen Anspruch hat (vgl. hierzu vorstehend unter II.5.b aa), geltend machen kann. Dem Steuerpflichtigen ist es nicht verboten, fehlerhafte Rechnungen berechtigen zu lassen und den ihm zunächst verwehrt Vorsteuerabzug nachzuholen (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2010, I-7467, DStR 2010, 1475, Rz 43).
- 58** c) Dürfen die Mitgliedstaaten die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug mithin von der Erfüllung von

Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnung abhängig machen, die --wie hier die Angaben zu Umfang und Art der abgerechneten sonstigen Leistungen-- in Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL ausdrücklich vorgesehen sind (vgl. EuGH-Urteile in Slg. 2010, I-7467, DStR 2010, 1475, Rz 39 bis 41; in UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 41), kommt es für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht --wie der Kläger weiter vorbringt-- darauf an, dass die GmbH die Umsatzsteuer zutreffend ermittelt, alle Umsätze versteuert und die in der streitbefangenen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer an das FA abgeführt habe.

- 59 d) Es kann daher auch dahinstehen, ob das FG --wie der Kläger meint-- unzutreffend nicht zwischen unzulässiger pauschaler Leistungsbeschreibung und zulässiger Pauschalpreisvereinbarung differenziere.
- 60 e) Soweit der Kläger im Kern vorbringt, es bestehe keine gesetzliche Grundlage, die abgerechneten Leistungen durch konkrete Angaben näher zu bezeichnen, trifft dies nicht zu. Die Angaben zu Umfang und Art der abgerechneten sonstigen Leistungen im Abrechnungspapier sind nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs (hierzu vorstehend unter II.5.a bb).
- 61 f) Es kann im Streitfall weiter offenbleiben, ob bei Steuerberatern und Rechtsanwälten der Hinweis auf die entsprechenden Vorschriften der StBGebV bzw. des RVG als Leistungsbezeichnung ausreichend ist. Denn solche Angaben sind in der streitbefangenen Rechnung nicht enthalten.
- 62 g) Der Senat vermag dem Kläger nicht darin zu folgen, die Angabe zum Umfang der abgerechneten sonstigen Leistungen sei ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Vertragsfreiheit sowie eine Formalisierung privatrechtlicher Rechtsverhältnisse unter Verstoß gegen das Übermaßverbot. Denn die Angabe des Leistungsumfangs macht die Vereinbarung eines Pauschalpreises weder unmöglich noch zwingt sie die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer zur Schriftform hinsichtlich der diesem Austausch zugrunde liegenden privatrechtlichen Vereinbarung.
- 63 h) Ferner ist es --entgegen dem Revisionsvorbringen-- für die nach § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG notwendigen Rechnungsangaben nicht erforderlich, gegenüber dem FA die Identität von Mandanten und die Tatsache ihrer Beratung offenzulegen sowie Einzelheiten des Mandantenverhältnisses zu offenbaren. Die umfangmäßige Konkretisierung der zwischen dem Kläger und der GmbH abgerechneten Leistungen "Personalgestellung – Schreibarbeiten" sowie "Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur" bedarf keiner Zuordnung zu dem jeweiligen, vom Kläger betreuten Mandat.
- 64 i) Soweit der Kläger schließlich vorbringt, aus der Rechtsprechung des BFH zu den Leistungsbeschreibungen "Arbeitnehmerüberlassung" und "Montagearbeiten", ergebe sich, dass es wegen der Art der vorliegend erbrachten sonstigen Leistungen keiner weiteren Quantifizierung bedarf, trifft dies schon deshalb nicht zu, weil jene Entscheidung des BFH in BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688 zu den Streitjahren 1980 und 1981, mithin zu einer anderen Rechtslage, ergangen ist. Im Übrigen war dort --anders als hier-- nach geleisteten Arbeitsstunden abgerechnet worden.
- 65 6. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht verpflichtet war, den vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerabzug anzuerkennen.
- 66 a) Der auch für das Besteuerungsverfahren geltende allgemeine Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben gebietet, dass im konkreten Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen angemessen Rücksicht nimmt und sich mit seinem früheren Verhalten, auf das der andere vertraut und aufgrund dessen er in irreparabler Weise disponiert hat, nicht in Widerspruch setzt (vgl. BFH-Urteile vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990; vom 8. Februar 1996 V R 54/94, BFH/NV 1996, 733; Senatsurteil vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613). Er verdrängt jedoch gesetztes Recht --wie im Streitfall die fehlende Voraussetzung zum Vorsteuerabzug-- nur in Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in so hohem Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (vgl. BFH-Urteile vom 25. Oktober 1977 VII R 5/74, BFHE 124, 105, 107, BStBl II 1978, 274; vom 5. Februar 1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90, 95; in BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990, unter II.1.; vom 29. November 2000 X R 25/97, BFH/NV 2001, 1013, unter II.2.a; Senatsurteil in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, unter II.2.a).
- 67 Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, unter 1.; BFH-Beschluss vom 26. November 2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551, unter II.1.b; BFH-Urteile

vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e; vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, unter II.5.; Senatsurteil in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, unter II.2.b).

- 68** b) Hiernach kann sich der Kläger zur Anerkennung seines geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht mit Erfolg auf die Grundsätze von Treu und Glauben berufen.
- 69** aa) Dem Kläger ist keine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden. Das wäre nur dann der Fall, wenn er eine verbindliche Auskunft beantragt und das FA eine solche ohne Einschränkung oder Vorbehalte erteilt hätte (vgl. BFH-Urteile vom 17. September 1992 IV R 39/90, BFHE 169, 290, BStBl II 1993, 218; vom 14. September 1994 I R 125/93, BFH/NV 1995, 369, unter II.1.b; vom 16. November 2005 X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155, unter II.2.i; Senatsurteil in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, unter II.3.). Dies liegt hier nicht vor.
- 70** Das FA hat in dem Schreiben vom 1. April 2008 dem Kläger hinsichtlich der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2006 mitgeteilt, dass "beabsichtigt [ist,] trotz o.g. Ausführungen, die strittigen Vorsteuerbeträge zum Abzug zuzulassen". Eine verbindliche Auskunft dahingehend, dass Vorsteuerbeträge darüber hinaus auch für nachfolgende Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume --wie im Streitfall für Dezember 2008-- anerkannt werden, hat es in diesem Schreiben dem Kläger gegenüber nicht erteilt.
- 71** bb) Das FA hat auch durch sein Verhalten außerhalb einer verbindlichen Zusage keinen Vertrauenstatbestand geschaffen.
- 72** Ein Vertrauenstatbestand besteht in einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (vgl. Senatsurteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754, unter II.5.a; vom 15. Dezember 1999 XI R 11/99, BFH/NV 2000, 708, unter II.1.; in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, unter II.4.a).
- 73** (1) Aus dem Umstand, dass das FA auf das Schreiben des Klägers vom 10. April 2008 mit übersandter Musterrechnung nicht reagiert hat, ergibt sich --wie das FG zutreffend erkannte-- keine Bindungswirkung nach Treu und Glauben. Dem Stillschweigen des FA kann bei objektiver Beurteilung kein Erklärungswert dahingehend beigemessen werden, es werde künftig die vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen, die der übersandten Musterrechnung inhaltlich entsprechen, anerkennen.
- 74** Hierin liegt auch kein --wie der Kläger meint-- widersprüchliches Verhalten. Das FA hat sich mit dem Versagen des geltend gemachten Vorsteuerabzugs aus der streitbefangenen Rechnung nicht gegensätzlich zu seinem vorausgegangenen Stillschweigen, das keinen entgegenstehenden Erklärungswert hatte, verhalten.
- 75** (2) Gleiches gilt für den Umstand, dass das FA --wie mit der Revision vorgebracht wird-- einen von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzug aus Rechnungen der GmbH über Mietzinsen anerkannt habe, die den Anforderungen in dessen Schreiben vom 1. April 2008 entsprochen hätten. Bei objektiver Beurteilung durfte der Kläger nicht darauf vertrauen, das FA werde auch Vorsteuerbeträge aus weiteren, nachfolgenden Rechnungen anerkennen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de